

Inerenza: meno limiti alla deducibilità dei costi

di **Maurizio Villani**, e Iolanda Pansardi

Pubblicato il 2 ottobre 2014

la deducibilità del costo non prevede che esso sia stato sostenuto per realizzare una specifica componente attiva del reddito, ma è sufficiente che sia correlato in senso ampio all'impresa o che tale onere sia stato sostenuto genericamente al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili

La deducibilità del costo non postula che esso sia stato sostenuto per realizzare una specifica componente attiva del reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa, ovvero che tale onere sia "stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili".

Questi i chiarimenti di due interessanti sentenze della Suprema Corte la n. 20054 e la n. 20055 del 24 settembre 2014, in linea con quanto stabilito, secondo orientamento (Cass. nn. 6548/2012, 12168/2009, 16826/2007 e 7340/2008).

Ebbene, il principio di inerenza, disciplinato dall'art. 109, c. 5, del TUIR (ex art. 75 del D.P.R. 917/86), per effetto 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. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento", implica che i componenti negativi di reddito, per poter essere deducibili, devono essere connessi, anche se indirettamente, alla produzione di ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa.

In definitiva, sono deducibili esclusivamente le spese inerenti all'attività dell'impresa, ovvero gli elementi negativi del reddito relativi ad attività da cui traggono origine i ricavi tassabili: devono, pertanto, ritenersi deducibili quei costi legati da un rapporto di causa-effetto con la produzione del reddito d'impresa, in quanto il concetto di inerenza di un costo non deve essere inteso come immediatamente legato ai ricavi, bensì all'attività complessivamente svolta dall'impresa. Un

costo, infatti, assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile non tanto per la propria esplicita connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili.

Il giudizio sull'inerenza deve essere effettuato considerando in concreto l'attività esercitata dall'impresa, le proprie dimensioni ed esigenze imprenditoriali: in altri termini, deve sempre sussistere un collegamento tra la spesa sostenuta e l'attività svolta dall'impresa.

I principi sin qui delineati trovano autorevole conferma anche nelle istruzioni sull'attività di verifica della Guardia di Finanza (Circolare n. 1/2008), secondo cui il giudizio di deducibilità di un costo per inerenza riguarda la natura del bene o servizio e il proprio rapporto con l'attività d'impresa, da valutarsi in relazione allo scopo perseguito al momento in cui la spesa è stata sostenuta, e con riferimento a tutte le attività tipiche dell'impresa, e non semplicemente ex post in relazione ai risultati ottenuti in termini di produzione del reddito: conseguentemente, sono, invece, indeducibili le spese riconducibili all'acquisto di beni e servizi destinati all'uso promiscuo ai fini imprenditoriali e personali, per la parte non inerente.

Peraltro, la giurisprudenza di legittimità ha pure riconosciuto l'inerenza di costi derivanti da contratti stipulati a favore di un terzo, in quanto funzionalmente utili alla propria attività (Cass. nn. 6548/2012 e 24065/2011). In tale sede, è stato altresì precisato che: "l'inerenza è una nozione pre-giuridica, di origine economica, legata all'idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la propria produzione". Sotto tale profilo, pertanto, "inerente è tutto ciò che (sul piano dei costi e delle spese) appartiene alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima un'utilità, anche in modo indiretto. A contrario, non è invece inerente all'impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore (Cassazione civile, sez. tributaria, sentenza 12.02.2013 n. 3340).

Nella sentenza n. 6502 del 2000, la Suprema Corte di Cassazione ha detto a chiare lettere che "solo all'imprenditore spetta" il compito di "valutare" gli atti diretti a porre le premesse indispensabili per lo svolgimento o il rafforzamento di una data attività imprenditoriale: sicché i costi relativi a detti atti "non possono che ritenersi deducibili, in quanto inerenti all'attività d'impresa".

Stando poi all'interpretazione dottrinale prevalente (ex multis G. Zizzo, I redditi d'impresa, in G. Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 1997, pag. 219.) della regola dell'inerenza, appartengono alla categoria delle spese inerenti "tutte le spese sostenute nell'interesse della realizzazione del programma economico dell'impresa" e che pertanto sono suscettibili "di arrecare una utilità all'attività produttiva dell'impresa, sia pur in via soltanto indiretta e mediata".

In tal senso non si dimentichi infatti mai che la norma è, nei fatti concludenti e nella propria genesi, generalista; non potrebbe essere diversamente, in quanto è praticamente impossibile che il Legislatore riesca a prevedere la molteplicità di casistiche che le variegate realtà di

impresa imporrebbero: proprio per questo, ad avviso di chi scrive, esiste un principio generale come quello dell'inerenza, con la finalità appunto di calare la norma generale nel particolare, ovviamente con l'onere della prova riversata sul contribuente, ben consapevole che, diversamente, proprio per evitare gli abusi (normalmente improvabili), sono in essere limitazioni parziali alla deducibilità o addirittura l'integrale indeducibilità.

E' indubbio che l'obiettivo dell'Amministrazione è quello di massimizzare le condizioni di opinabilità interpretativa di quei contesti normativi laschi, come appunto l'inerenza dei costi.

Si ritiene peraltro che, il concetto di inerENZA è un principio di carattere generale in cui tocca al contribuente fornire elementi di chiarezza laddove le ultime decisioni giurisprudenziali di cui sopra hanno sicuramente dato un contributo ad una deducibilità dei costi a maglie più larghe.

La legislazione in materia di reddito d'impresa, così come è scritta, può prevedere quindi limitazioni, esclusioni parziali, condizioni particolari, certamente con lo spirito di evitare abusi, ma non può arrivare mai ad escludere aprioristicamente e totalmente la deduzione di un componente negativo di reddito, sostenuto nell'esercizio di un'attività imprenditoriale se regolarmente documentato e se sono rispettati i principi fondamentali della competenza, dell'oggettiva determinazione o presumibile determinabilità dell'onere, e quello di inerENZA ancor più se dimostrata: perché questo non è scritto in nessuna norma, tanto meno nel Tuir.

Sono al massimo gli individui che da un lato (contribuente) abusano nel dedurre ciò che non è deducibile, e dall'altro (l'Amministrazione) abusano di interpretazioni di parte: un'armonia ed un equilibrio sono invece raggiungibili, con il buon senso, la logica, ma soprattutto la capacità dimostrativa pacata del corretto operare.

1 ottobre 2014

Avv. Maurizio Villani

Avv. Iolanda Pansardi

Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

