

## **Consolidato, liquidazione IVA di gruppo, rapporti partecipativi e contrattuali tra più soggetti**

*a cura di Fabio Carriolo*

### **Aspetti generali**

Il funzionamento del sistema della fiscalità d'impresa, ai fini sia delle imposte sui redditi, sia dell'IVA, richiede come è noto il rispetto di numerose previsioni e vincoli normativi, preordinati a precludere i possibili abusi. In ciò si manifesta la preoccupazione del legislatore per la presenza di un «virus» che è connaturato alla determinazione analitica degli imponibili.

Insomma: il primo *step* è rappresentato dalla necessità di depurare il reddito dai costi necessari alla sua produzione (ovvero di scorporare l'IVA a monte da quella relativa alle operazioni imponibili), e il secondo dall'esigenza di impedire che chicchessia possa minimizzare o annullare gli imponibili attraverso un illegittimo utilizzo dei costi medesimi (o dell'imposta a monte).

Ecco quindi che una cosa semplice (la determinazione dell'imponibile al netto dei componenti negativi) richiede un complesso apparato normativo e la programmazione di un numero imponente di controlli su base nazionale.

In tale contesto, giocano un ruolo particolare i rapporti intersoggettivi che caratterizzano la vita delle imprese, fondati sia su relazioni partecipative, sia su specifiche pattuizioni aventi natura negoziale, nonché su situazioni «di fatto» non formalizzate.

### **Il «gruppo» formale e informale**

La realtà economica del gruppo societario esprime un contesto di relazioni tra diversi soggetti uniti da accordi, scambi, prassi comuni, etc., all'interno di un determinato «mercato» e/o settore economico. Spesso, ma non sempre, il «gruppo» in senso economico-sostanziale viene formalizzato e diviene a tutti gli effetti un «gruppo» anche in senso giuridico, con una società che esercita l'attività di direzione/coordinamento e varie società partecipate, seguendo uno schema più o meno complesso, che può prevedere anche partecipazioni in soggetti non residenti.

Un parziale riconoscimento del gruppo anche ai fini fiscali è consentito, oltre che dalla procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo, anche – ai fini dell’imposizione reddituale – dall’istituto del consolidato fiscale nazionale e mondiale, il quale prevede la determinazione unitaria di un unico reddito complessivo globale per la «fiscal unit» composta da una società od ente consolidante e dalle società controllate, in presenza di determinati requisiti.

### **Il principio di inerenza**

Sembra a chi scrive che il principio di inerenza rappresenti lo snodo fondamentale per molte delle contestazioni che vengono poste in essere dal Fisco nei confronti dell’impresa, disconoscendo l’«afferenza» di determinati componenti negativi all’attività esercitata, negandone conseguentemente la deducibilità.

Seguendo la testuale formulazione del quinto comma dell’attuale art. 109 del TUIR, tale principio comporta che *«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»*.

Un’interpretazione ampliativa dell’inerenza, secondo la quale il principio deve intendersi riferito all’intera attività dell’impresa anziché ai singoli beni e attività, si è però affermata sia nella prassi interpretativa dell’amministrazione, sia nella giurisprudenza di legittimità, come si evince ad esempio dall’esame della sentenza della sezione Tributaria della Corte di Cassazione n. 10062 del 1° agosto 2000.

Tale pronuncia ha fatto richiamo alla prassi ministeriale – in particolare alla circolare 7.7.1983, n. 30/9/944 – la quale aveva affermato che la «spesa inerente» doveva intendersi come legata non ai ricavi dell’impresa, bensì all’«attività» della stessa; in tale prospettiva, era stata ammessa la deducibilità delle spese sostenute per le *«... attività di certificazione, anche se volontaria, dei bilanci della società madre, nonostante sia palese che detti costi non abbiano un diretto collegamento coi ricavi»*<sup>1</sup>.

Sulla base di tali argomentazioni e interpretazioni, la Cassazione riteneva doversi riconoscere alla stabile organizzazione italiana la deduzione di una

---

<sup>1</sup> Le medesime considerazioni erano espresse nella successiva risoluzione n. 158/E del 28.10.1998, anch’essa richiamata dalla Corte; a rafforzamento della tesi dell’inerenza «allargata» erano altresì citate le norme IVA (art. 19, D.P.R. n. 633/1972), che ammettono la detrazione per l’imposta assolta, dovuta o addebitata a titolo di rivalsa *«in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell’esercizio dell’impresa»*.

quota delle spese sostenute dalla società madre residente a Hong Kong: tale orientamento si supportava sia sul modello di Convenzione OCSE del 1977 (che, per l'appunto, riconosceva in capo alla stabile organizzazione le spese di direzione e di amministrazione), sia sulla stessa « ... logica della produzione del reddito d'impresa, a maggior ragione quando, come nella specie, la distribuzione dei costi avviene nell'ambito di un gruppo».

La strategia degli investimenti a livello di gruppo non può infatti essere confinata, secondo la S.C., entro i limiti che valgono per l'investitore singolo: in tale prospettiva, il gruppo può infatti prescindere dal vantaggio economico immediato per perseguire ragioni economiche relative alla presenza sui mercati, alla tutela dell'immagine del gruppo stesso, etc.

Occorreva quindi riconoscere validità alla «scelta imprenditoriale», espressione di una «corretta strategia aziendale di gruppo», consistente nell'attribuire alla stabile organizzazione italiana « ... una quota di costi (siano essi generali o operativi)» sostenuti dalla casa madre (nel caso di specie non residente).

### **Inerenza e divieto di doppie imposizioni**

Il disconoscimento del carattere «inerente» in capo ai costi che, pur non direttamente correlati all'attività dell'impresa «singola», siano sostenuti nell'ambito dell'impresa «intersoggettiva» (in una situazione di gruppo formale o informale) porta con sé alcune problematiche in relazione alle attività di accertamento e ai possibili fenomeni di doppia imposizione da queste derivanti.

È utile a tale riguardo rammentare che l'art. 67 del D.P.R. n. 600/1973 vieta le situazioni di doppia imposizione economica, impedendo quindi che la stessa imposta possa esser fatta gravare due volte in dipendenza del medesimo presupposto, anche se in capo a soggetti diversi.

La logica conseguenza di tale disposizione è che una contestazione operata dall'ufficio fiscale, che dia luogo a un recupero d'imposta in capo al soggetto X, si porrebbe in conflitto con l'omessa deduzione del costo in capo al soggetto Y (controllato, collegato, controllante, etc.). Se, pertanto, la X avesse indebitamente «spesato» dei costi rispetto a essa ritenuti non inerenti perché in realtà relativi all'attività della Y, occorrerebbe ripristinare la situazione corretta eventualmente intervenendo sulla dichiarazione fiscale di quest'ultima. Ovvero, escludendo l'ipotesi di un intervento «d'ufficio», dovrebbe ammettersi per la Y la possibilità di rettificare la dichiarazione.

Occorre a tale riguardo rammentare il principio più volte espresso dalla Corte di Cassazione, secondo la quale la dichiarazione fiscale non costituisce la fonte dell'obbligo tributario, ma rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione, con la conseguenza che essa è emendabile e ritrattabile, e che non si può precludere al contribuente - anche in conformità al principio di capacità contributiva - di dimostrare l'inesistenza, anche parziale, dei presupposti d'imposta erroneamente dichiarati. Il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione deve individuarsi, nel silenzio della norma, in quello quadriennale per l'accertamento<sup>2</sup>.

### **Il comportamento antieconomico dell'imprenditore**

Se il principio di inerenza, restrittivamente interpretato in sede di controllo, si oppone al riconoscimento dei componenti di spesa in base a considerazioni che afferiscono al collegamento tra questi ultimi e l'attività d'impresa, il «sindacato» sul comportamento antieconomico dell'impresa (avvalorato da numerose pronunce giurisprudenziali) conduce al disconoscimento dei componenti negativi del reddito, sulla base del presupposto (cui gli uffici giungono in via presuntiva) che si tratti di «costi fittizi», preordinati all'evasione di base imponibile.

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (sentenza 3.8.2001, n. 10650), con richiamo alla precedente giurisprudenza di legittimità (Cass. 9.2.2001, n. 1821; Cass. 27.9.2000, n. 12813), ha evidenziato a tale riguardo che: *«non si vuole (...) introdurre il requisito della "antieconomicità" quale componente dell'evasione fiscale "tout court"; ma va tenuto conto che l'antieconomicità di un comportamento può rappresentare un serio elemento probatorio in ordine ad una evasione (...)»*.

Inoltre, *«rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, 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 parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa; pertanto, la deducibilità dei compensi agli amministratori, soci e non soci, delle società in nome collettivo non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere sociali o contratti»<sup>3</sup>*.

<sup>2</sup> Cfr. tra le altre la sentenza della Sezione tributaria n. 18076 del 2.7.2008, che a sua volta richiama la precedente giurisprudenza della S.C.

<sup>3</sup> Cass. Sez. Trib., sentenza 3.8.2001 n. 10650.

In linea generale, tutto quanto è classificabile nella categoria delle scelte economiche dell'imprenditore dovrebbe ritenersi escluso da possibilità di contestazione da parte delle autorità fiscali. L'impresa ha infatti la necessità di gestire i propri rapporti contrattuali muovendosi nello spazio economico circostante senza il timore di incorrere in sanzioni in dipendenza solamente delle determinazioni assunte per ragioni aziendali.

Laddove, poi, il legislatore ha sposato un'impostazione restrittiva – come nella norma antielusiva dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 – è stata operata una scelta analitica, «casistica», limitata a fattispecie ben determinate. Addirittura, è stato rilevato che il potere dell'imprenditore di organizzare l'impresa secondo criteri di opportunità e convenienza può far passare in secondo piano i diritti e gli obblighi giuridici intercorrenti con i suoi *partners*. Ad esempio, in ragione dell'opportunità di mantenere buoni rapporti commerciali, l'impresa potrebbe rinunciare agli interessi a carico dei clienti; analogamente, essa potrebbe accordare sconti non previsti nelle originarie condizioni contrattuali<sup>4</sup>.

Tali regole generali incontrano tuttavia un limite di fronte al comportamento «antieconomico», che può genericamente essere ravvisato di fronte ad atti, fatti etc., immotivatamente «svantaggiosi» per lo stesso imprenditore agente<sup>5</sup>.

### **Alcune riflessioni sull'inerenza e sulla nozione di valide ragioni economiche**

La possibile «censurabilità» di un comportamento «non fondato» sotto il profilo economico, con le derivanti conseguenze ai fini fiscali, sembra incrociare l'analoga problematica delle «valide ragioni economiche», utilizzate quale criterio-guida nell'ambito della valutazione della possibile elusività dei comportamenti dell'impresa, sia in sede di accertamento e interpello ex art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e art. 21, L. n. 413/1991, sia nell'ambito dell'interpello specifico incardinato nell'ottavo comma del medesimo articolo. Le ragioni «economicamente valide» si traducono infatti, come è stato più volte ripetuto, nell'«apprezzabilità economico-gestionale» del comportamento,

<sup>4</sup> Cfr. Lupi, *I principi generali sull'analiticità del reddito d'impresa*, in Crovato-Lupi, *Il reddito d'impresa*, ed. Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.

<sup>5</sup> La giurisprudenza di legittimità ha infatti sostenuto che « ... il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), consente l'accertamento induttivo del reddito, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza - ad esempio in presenza di un comportamento del contribuente manifestamente ed inspiegabilmente antieconomico » (cfr. la sentenza della Corte di Cassazione 2.10.2008, n. 24440, che sul punto fa richiamo anche alle precedenti pronunce n. 7487/2002 e n. 24532/2007).

ossia nella sua fondatezza dal punto di vista del «progetto» imprenditoriale, o quanto meno nel suo non essere «antieconomico», vale a dire irragionevole (alla luce della massima di «senso comune» che dice che l'impresa è volta a produrre un utile, e non semplicemente alla sua autoconservazione).

Va tuttavia evidenziato che l'impresa moderna si presenta sempre più come un apparato complesso, con funzioni diversificate, il cui «bene» non è necessariamente univoco e riconoscibile, anche perché presuppone l'esistenza di un'azienda «manageriale», nell'ambito della quale i fini propri della dirigenza (o del *top management*) non coincidono necessariamente con quelli dell'«imprenditore». All'interno di tale ultimo soggetto (l'*imprenditore*) convivono poi gli amministratori, i soci, etc., con condizionamenti da parte di soggetti interni ed esterni.

L'interesse economico-gestionale dell'organizzazione-impresa, quindi, può non essere confinato all'interno dei confini del soggetto giuridico (dell'impresa individuale o societaria), estendendosi invece nel contesto plurisoggettivo delle entità che con l'impresa si pongono in relazione, come soggetti partecipati, partecipanti, collegati, *partner* economico-commerciali, danti o aventi causa, etc.

### **Cosa sono le «valide ragioni economiche»?**

La nozione di valide ragioni economiche (come manifestato tra l'altro dalla Norma di comportamento n. 147 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano) può essere meglio individuata con il supporto del diritto comunitario e, in particolare, delle statuizioni della sentenza della Corte di Giustizia del 17.7.1997, relativa al procedimento C-28/95 (sentenza «*Leur-Bloem*»). Secondo i Giudici della Corte, la nozione comunitaria di valide ragioni economiche è direttamente applicabile all'interno di uno Stato membro se quest'ultimo ha conformato la propria normativa nazionale alle disposizioni proprie del diritto comunitario. L'adeguamento del diritto interno italiano alle norme comunitarie si è incontestabilmente verificato con il recepimento della Direttiva n. 90/434/CEE, attraverso il D. Lgs. 30.12.1992 n. 544 (i cui articoli da 1 a 4 sono ora trasfusi negli articoli da 178 a 181 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, come innovato a opera del D.Lgs. 12.12.2003, n. 344).

La Corte ha affermato, in particolare, quanto segue:

- per accertare se l'operazione presa in considerazione abbia un obiettivo elusivo le autorità nazionali non possono limitarsi ad applicare criteri predeterminati;

- l'emanazione di una norma e, a maggior ragione, di una prassi che escludesse automaticamente e sulla base di criteri predeterminati talune categorie di operazioni dai vantaggi tributari conseguibili, risulterebbe eccessiva rispetto alla finalità di evitare l'elusione dell'obbligo fiscale;
- le misure adottabili devono infatti rispettare un criterio di proporzionalità rispetto alla potenzialità elusiva delle operazioni;
- anche un'operazione mirante a configurare una determinata struttura (o ristrutturazione giuridica) per un periodo limitato, e quindi non in maniera duratura, è idonea a perseguire valide ragioni economiche;
- invece, una finalità dell'operazione che sia esclusivamente fiscale (risparmio di imposta o rimborso) non può costituire valida ragione economica.

A parere di chi scrive, in ogni caso, le ragioni economicamente valide devono poter essere riscontrate e valutate all'interno di un contesto fatto di relazioni, accordi, etc., perché lo stesso funzionamento del sistema «impresa» presuppone la valorizzazione di «utilità» che non possono essere ridotte alle evidenze reddituali e patrimoniali di un singolo soggetto.

### **Le valide ragioni economiche infragruppo**

Nel contesto del consolidato fiscale nazionale e mondiale, l'estensione dell'inerenza sembra poter derivare automaticamente dal riconoscimento di una determinazione «esogena» dell'imponibile. In sede di accertamento, l'Amministrazione dovrebbe quindi valutare le «inerenze incrociate» tra consolidante e consolidate, e tra singole consolidate.

Quello della tassazione di gruppo è, per così dire, l'«alveo naturale» delle valide ragioni economiche intese in senso estensivo, poiché non potrà facilmente negarsi la valenza fiscale delle operazioni poste in essere all'interno del gruppo, in vista di effetti tributari che sono ormai incardinati nelle norme del TUIR.

Estremamente irrazionale sarebbe, difatti, un sistema nel quale l'Amministrazione ammettesse la determinazione di un reddito imponibile complessivo a livello di gruppo, sul quale liquidare le imposte, contemporaneamente disconoscendo gli «atti, fatti e comportamenti» non giustificati dalla società di volta in volta sottoposta ad accertamento.

La nozione di «valide ragioni economiche» – valida sia ai fini dell'inerenza che a quelli della norma antielusiva - dovrebbe pertanto ritenersi valida sia all'interno che all'esterno dell'area del consolidato, dato che un'operazione effettuata da una qualsiasi società consolidata potrebbe essere motivata da ragioni economiche non proprie, ma riferibili a un'altra società partecipante alla tassazione di gruppo.

Beninteso, la stessa struttura dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, riferendosi ad operazioni coordinate poste in essere da più soggetti all'interno di un complessivo schema elusivo, contiene in sé le possibilità logico – giuridiche per avvalorare la liceità di motivazioni «ulteriori» rispetto alla singola società; infatti, se l'elusione tributaria può sorgere dal concorso di più soggetti che «si organizzano» per ottenere un vantaggio fiscale disapprovato dall'ordinamento, l'esimente costituita dalle valide ragioni economiche dovrebbe essere comunque ravvisata in un contesto plurisoggettivo e dinamico.

Tale impostazione appare confermata dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 8481 dell'8.4.2009, in materia di abuso del diritto, ove è stato affermato che « ... in dottrina è da tempo affermata la concezione oggettiva del sistema del diritto commerciale, secondo la quale assume in esso una posizione centrale l'impresa, che è eretta a punto di riferimento sostanziale della normazione, a prescindere dalla persona del suo titolare. Ne deriva una rilevanza giuridica dell'impresa tale che essa emerge anche a livello giuridico formale attraverso il conferimento di una connessa rilevanza giuridica unitaria anche al gruppo di società che sia gestore dell'impresa, superando il limite che potrebbe derivare dallo schermo delle personalità giuridiche delle singole società del gruppo».

### **La liquidazione IVA di gruppo**

Con riferimento al settore impositivo dell'IVA, la sentenza della Corte di Giustizia del 29.4.2004, nel procedimento C-137/02, ha ritenuto che la nozione di inerENZA è valida anche per le operazioni effettuate da soggetti «altri» rispetto a quello in capo al quale sorgerebbero gli effetti fiscali, affermando il principio secondo il quale il diritto alla detrazione del tributo per le operazioni passive effettuate può avvenire anche se le relative operazioni attive imponibili sono state effettuate da un altro soggetto<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Nel caso di specie, si trattava di un rapporto tra una società «preparatoria», il cui oggetto sociale consisteva nella mera costituzione di una società di capitali, e quest'ultima società.



Nell'ordinamento tributario italiano, la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, e dal D.M. 13.12.1979, costituisce un particolare metodo di liquidazione dell'IVA che consente alle società controllanti e controllate appartenenti ad un gruppo di compensare, all'interno del medesimo gruppo, le situazioni creditorie in capo ad alcune società con quelle debitorie di altre. In virtù del presupposto soggettivo, alla procedura sono ammesse soltanto le società di capitali<sup>7</sup>.

*Ai fini dell'adozione della liquidazione IVA di gruppo, a norma dell'art. 2 del decreto ministeriale attuativo, «si considerano controllate soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata da questi ai sensi del presente articolo. La percentuale è calcolata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto. Le società controllanti a loro volta controllate da un'altra società possono avvalersi della facoltà prevista dal presente decreto soltanto se la società che le controlla rinuncia ad avvalersene».*

Come è facile constatare, il regime dell'IVA di gruppo presenta rilevanti analogie con quello del consolidato fiscale, giacché risulta applicabile in presenza di una situazione di controllo, ossia di una partecipazione al capitale tale da consentire il formale «coordinamento» della partecipata (senza che rilevino le eventuali situazioni di controllo di fatto e le partecipazioni inferiori al 50%).

È evidente che, allorché sia stata adottata la procedura in parola, anche l'«inerenza IVA» dovrebbe risulterne ampliata: l'operazione a monte, che dia luogo ad IVA detraibile, dovrebbe insomma essere relativa all'acquisizione di beni e/o servizi in vista dell'effettuazione di operazioni imponibili in capo ai vari soggetti partecipanti.

### **Considerazioni conclusive**

Le nozioni di inerenza e di valide ragioni economiche rappresentano, a parere di chi scrive, le due espressioni «gemelle» di un principio presente nell'ordinamento, e applicato talvolta estensivamente, talaltra restrittivamente.

---

<sup>7</sup> Cfr. sul punto la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 3.7.2009, n. 171/E.

L'ulteriore questione della valutazione in ordine al carattere antieconomico del comportamento imprenditoriale si inserisce in tale contesto, come terzo «pilastro» argomentativo.

Cercando di precisare il percorso logico che conduce a tali affermazioni, sembra di poter affermare quanto segue:

- **la valutazione in ordine all'inerenza** porta alla contestazione (al disconoscimento) di determinati componenti reddituali negativi perché non ritenuti afferenti all'attività dell'impresa: di essa costituisce un «derivato» la normativa speciale che preclude la deducibilità dei «costi esteri», salva la possibilità del positivo esperimento di interpello antielusivo (artt. 11 e 21, L. n. 413/1991);
- **le valide ragioni economiche**, ove ritenute insussistenti, possono indurre l'amministrazione (e i giudici) a disconoscere gli effetti tributari di un determinato comportamento (composto di più atti, fatti e negozi): in generale, esse costituiscono il «metro» in base al quale i comportamenti dei contribuenti possono essere sottoposti a un esame sulla «finalità» (in base all'assunto che i comportamenti dell'impresa devono sempre manifestare una razionale predeterminazione al «risultato economico»);
- **le contestazioni fondate sull'antieconomicità del comportamento imprenditoriale**, infine, poggiano sul presupposto che l'operato dell'impresa non può contraddire la finalità principale dell'impresa stessa, secondo la sua configurazione giuridico-civilistica (produzione o scambio di beni, ovvero prestazione di servizi, onde ottenere un risultato economico): si tratta quindi di una «specificazione» del concetto sopra brevemente illustrato di «valide ragioni economiche».

I principi sopra elencati possono riassumersi in tre brevissime massime:

1. la determinazione analitica del reddito d'impresa non ammette la deduzione di costi che non abbiano una relazione con l'attività dell'impresa, cioè che non siano destinati al *business*;
2. un determinato comportamento dell'impresa deve avere una ragione apprezzabile dal punto di vista economico-gestionale (mentre non rilevano le ragioni meramente tributarie);
3. l'imprenditore non può lavorare «a suo svantaggio»: se questo accade, si presume la fittizietà del comportamento posto in essere (e si nega conseguentemente la deducibilità del costo).

In tutte e tre le ipotesi si guarda alla finalità (destinazione) del fenomeno, e non alla sua natura, e in ogni caso sembra possibile ammettere che il ricercato vantaggio economico (e non meramente fiscale) sia attinente, oltre che al soggetto «singolo», anche a soggetti collegati-correlati, nell'ambito di una situazione partecipativa, ed eventualmente anche negoziale, allorché il costo sostenuto possa comunque evidenziare un collegamento con l'attività economica del soggetto che fruisce della deduzione.

Chiaro è che l'attività di un'impresa funzionante presuppone un funzionamento «osmotico», nel quale vengono acquisiti dei fattori che incrementano la ricchezza della struttura e comportano decrementi «numerari», mentre altri fattori/beni vengono ceduti in cambio di incrementi «numerari»: di questi processi complessi, al Fisco interessa, in ultima analisi, solamente il «prodotto finale» in termini di materia imponibile.

Alla luce dei principi generali, la tassazione deve gravare su un utile netto (nelle imposte sui redditi), depurato dai costi, mentre nel sistema dell'IVA la neutralità dell'imposta richiede il corretto funzionamento del binomio detrazione/rivalsa (ossia l'emersione di IVA a credito contestualmente all'effettuazione delle varie operazioni attive).

Su tale base, sembra difficile precludere in linea generale (e fatta salva la possibilità di operazioni evidentemente elusive, ovvero censurate da norme specifiche di tenore antielusivo) il riconoscimento fiscale degli oneri sostenuti in quanto correlati all'attività svolta dall'«impresa», anche se si tratta di un'«impresa» esercitata da più soggetti coordinati in un gruppo formale o sostanziale.

Fabio Carriolo  
22 Febbraio 2010