

## Costi deducibili

## Onere della prova

*A cura di **Antonio Gigliotti***

Una volta che il contribuente abbia provato l'**astratta riconducibilità della spesa o del costo all'impresa**, spetta all'Amministrazione Finanziaria – che intende disconoscere l'inerenza all'attività svolta dall'impresa – fornire la relativa dimostrazione in giudizio. Lo ha chiarito la **Corte di Cassazione - Sezione Tributaria Civile con la sentenza n. 3340 del 12 febbraio 2013**.

La medesima Corte ha pure precisato che deve essere considerata **nulla** la sentenza motivata “per relationem”, laddove la Commissione, senza alcuna motivazione al riguardo, ha rinviato a un'altra sentenza di merito, della quale ha indicato il numero e l'anno, ma non la sezione (in quanto la numerazione delle sentenze tributarie di merito viene operata per ciascuna sezione e non per Commissione). In una simile ipotesi la motivazione “per relationem” è **doppiamente illegittima**, perché non solo non esplicita il percorso logico-giuridico seguito dal giudice nel rendere la sentenza, ma costringe il ricorrente alla ricerca di documenti extraprocessuali.

### **Sentenza 3340/13**

Con la recente sentenza n. 3340/13, pubblicata il 12 febbraio, la Sezione Tributaria Civile della Cassazione ha affermato i seguenti principi:

- è nulla la motivazione “*per relationem*” della sentenza della Commissione tributaria **che rinvii solo al numero e all'anno di un'altra sentenza di merito**, posto che il ricorrente non può essere obbligato alla

ricerca di documenti extraprocessuali;

- una volta che il contribuente **abbia provato l'astratta riconducibilità della spesa o del costo all'impresa**, spetta all'Amministrazione Finanziaria – che intende disconoscere l'inerenza all'attività svolta dalla contribuente – fornire la relativa dimostrazione in giudizio.

### **Il caso**

Gli Ermellini hanno espresso i riportati principi di diritto nell'ambito di un giudizio avente a oggetto le deduzioni operate da una S.p.a. per interessi su somme derivanti da finanziamenti asseritamente occulti.

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna aveva deciso la controversia limitandosi a effettuare un generico richiamo, tramite l'anno e il numero, a una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, relativa a un altro processo, senza citarne i contenuti o riportarne i passaggi fondamentali.

Di qui il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate; ricorso che è stato parzialmente accolto dalla Suprema Corte, che, per l'effetto, ha cassato il provvedimento gravato, con rinvio ad altra Sezione della CTR dell'Emilia.

### **Motivazioni con rinvio**

Le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza. n. 14814 del 2008, hanno chiarito che **la motivazione di una sentenza può essere redatta mediante il rinvio ad altra pronuncia** purché la motivazione stessa **non si limiti** alla mera indicazione della fonte di riferimento.

Occorre quindi riprodurre i contenuti mutuati, in maniera da consentire la successiva verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto motivazionale.

Alla luce dell'insegnamento del Massimo Consesso:

- il rinvio “*per relationem*” al disposto di altra sentenza è perfettamente **legittimo e giustificato** da una economia di scrittura;
- **tuttavia il Giudice rinviante non può limitarsi a un generico richiamo, ma deve citarne i contenuti o riportarne i passaggi fondamentali.**

### **Il principio di diritto**

Se poi si rinvia a una sentenza di un'altra Commissione tributaria, **relativa a un differente processo** (quindi non sempre facilmente reperibile, a differenza delle sentenze della Cassazione), **senza alcuna motivazione al riguardo, con la sola indicazione del numero e dell'anno, ma senza l'indicazione della sezione** (in quanto la numerazione delle sentenze tributarie di merito viene operata per ciascuna sezione e non per Commissione),

- la motivazione “*per relationem*” deve ritenersi **doppiamente illegittima**, posto che il ricorrente non può essere obbligato alla ricerca di documenti extraprocessuali.

### RINVIO “PER RALTIONEM”. QUANDO È LEGITTIMO?



Quando il giudice **non si è limitato** alla mera indicazione della fonte di riferimento (nel caso di specie, il numero della sentenza e l'anno di pubblicazione di una sentenza resa al termine di altro



Quando il giudice si premuri di **riprodurre** i contenuti mutuati, oppure di **riportare** i passaggi fondamentali, che devono costituire oggetto di **autonoma valutazione critica**.



Solo in presenza di questi requisiti la sentenza può essere considerata **valida**, in quanto è consentito alla parte di verificare la **compatibilità logico-giuridica della motivazione**, ai fini dell'eventuale impugnazione.

Occorre quindi **rendere esplicito** il percorso logico seguito dal giudice nel rendere la sentenza

Già con sentenza 11 maggio 2012, n. 7347, la Corte di Cassazione aveva considerato affetta da nullità la motivazione della sentenza di una Commissione Tributaria che decide la controversia:

☑ **semplicemente richiamando un proprio precedente tra le stesse parti.**

Non adempie il dovere di motivazione neanche il giudice del gravame (CTR) che si richiami “per relationem” alla sentenza impugnata di cui condivide le argomentazioni, **senza dimostrare di aver valutato criticamente sia il provvedimento censurato che le censure proposte.**

Per le Sezioni Unite Civili della Cassazione (sentenza 18 marzo 2010, n. 6538) è infatti legittima la motivazione “per relationem” della sentenza pronunciata in sede di gravame:

☑ purché il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, **le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto.**

Tra le pronunce di merito invece, si segnala la sentenza 10 aprile 2006, n. 331 della Commissione Tributaria Centrale secondo cui:

☑ *“La motivazione della sentenza per relationem è legittima a condizione che dal contesto delle argomentazioni svolte possa evincersi che il giudice di appello si è fatto carico di **valutare criticamente** la pronuncia dei primi giudici e di confutare, seppure succintamente, le doglianze dell'appellante. Nel caso di specie dall'esame della parte motiva dell'impugnata decisione non è consentito in alcun modo di*

*rinvenire tali elementi e pertanto la motivazione deve considerarsi inesistente”.*

### **Ripartizione onere della prova**

Sotto il profilo del diritto sostanziale, la sentenza in commento ha invece ribadito un orientamento già espresso in passato dai supremi giudici (v. Cass. n. 6548 del 27 aprile 2012), ossia che, in tema di ripartizione dell’onere della prova in ordine all’inerenza, alla congruità e all’effettività delle componenti negative del reddito portate in deduzione nell’esercizio di impresa, spetta al contribuente provare **solo quei costi** che, per la loro stessa natura, **non risultano chiaramente inerenti all’attività svolta**.

Provata la **astratta riconducibilità** dell’esborso all’impresa, compete all’Ufficio finanziario – che intende disconoscere l’inerenza all’attività svolta in concreto dalla contribuente – fornire la relativa prova. Si deve, pertanto, distinguere:

- tra beni “***normalmente necessari e strumentali***”;
- e beni “***non necessari e strumentali***”, ponendosi solo in questo secondo caso la prova a carico del contribuente.

### RIPARTIZIONE ONERE DELLA PROVA



Il CONTRIBUENTE deve fornire la prova dell'inerenza all'attività d'impresa delle spese e dei costi dedotti ai fini dell'imposizione diretta, ove il collegamento tra questi e la detta attività non risulti *evidente*.



Se spese e costi dedotti sono **intrinsecamente inerenti all'attività d'impresa** (in quanto strettamente necessari alla produzione del reddito, o comunque fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale) spetta all'UFFICIO - che intende disconoscere l'inerenza all'attività dell'impresa - fornire la relativa prova.

### Costi deducibili

Applicando tali principi di diritto, il Collegio di legittimità ha confermato la pronuncia di merito, nella parte in cui la CTR ha ritenuto "*inerenti*" i costi oggetto di controversia (quali quelli relativi a servizi amministrativi e commerciali export, nonché di manutenzione impianti), in quanto rientranti nella "*strategia commerciale*" della società.

### **Concetto di inerenza**

A questo punto, è utile ricordare i principi di diritto enunciati dalla più recente giurisprudenza di legittimità, in merito al concetto di inerenza.

#### **Cassazione, sentenza n. 6548/12**

- ✓ **è inerente** 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**;
- ✓ **non è invece inerente** tutto ciò che si può **riconduurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, ovvero del socio o del terzo**.

Quindi, ai fini della deducibilità di una componente negativa del reddito, il requisito dell'inerenza:

- ✓ si determina in relazione alla **funzione dei beni e dei servizi** acquistati dall'imprenditore, ossia dalla **ragione della spesa riconosciuta e contabilizzata**.

#### **Cassazione, sentenza n. 4901/13 (conforme a Cass. n. 24065/11, n. 26851/09, n. 1465/09, n. 16826/07).**

- ✓ il requisito dell'inerenza, pur non risolvendosi esclusivamente e necessariamente nel rapporto con una precisa e determinata componente attiva del reddito dell'impresa del contribuente, richiede comunque, ai fini delle deducibilità, che il costo sia specificamente **correlato** all'impresa, nel senso che esso deve essere, in ogni caso, finalizzato all'esplicazione di un'attività, almeno ***“potenzialmente idonea ad incidere utilmente sulla produzione degli utili”***.

**Cassazione, sentenza n. 23551/12**

- ai fini della valutazione dell'inerenza assume rilievo la **qualità della spesa**. Sicché anche una spesa di modesto ammontare, per poter essere dedotta, deve rispettare il requisito di inerenza;
- l'inerenza di un costo sussiste (o non sussiste) **sin dall'origine**. Ne deriva che nessun rilievo assumono gli accadimenti successivi al sostenimento della spesa;
- la correlazione con l'attività d'impresa deve essere valutata rispetto non ai ricavi, bensì all'atteggiamento dell'impresa, e oltretutto in senso ampio. Precisamente: *“Affinchè un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili”*.

14 gennaio 2014  
Antonio Gigliotti