

**Inerenza
corrispettivi anti-economici e rassegna
giurisprudenza di legittimità**

Torino, 12 marzo 2019

Alessandro Vicini Ronchetti

Alessandro.vicinironchetti@unito.it

Università di Torino

Inerenza come profilo del concetto di reddito

- La deduzione delle spese relative all'attività d'impresa ("inerenti") come aspetto concettuale della nozione stessa di reddito;
- Reddito come entità intesa al netto dei costi;
- Contrapposizione ad altre categorie reddituali
- La deduzione delle spese di produzione del reddito non è una accidentale concessione governativa, ma un aspetto strutturale della tassazione analitica del reddito di impresa

Indeducibilità delle spese non inerenti

- L'ineducibilità delle spese relative ad acquisizioni personali dell'imprenditore come implicazione strutturale del concetto di reddito;
- Indeducibilità da calare in concreto;
- Necessità di specificare il concetto di inerenza in relazione alla specifica attività;
- Limitazione *ex-lege* della deduzione fiscale di spese suscettibili di utilità personale non di impresa (autoveicoli, telefonini, ...)

Inerenza e tassazione delle destinazioni a finalità estranee all'impresa

- Generalmente l'indeducibilità dei costi si distingue dalla tassazione delle destinazioni a finalità estranee all'impresa;
- Nel secondo caso, esiste una iniziale destinazione all'impresa del bene, che poi ne viene distolto con un comportamento sprovvisto
- Inerenza e redditi per i beneficiari, evitare eventuali doppie imposizioni (destinazione a finalità estranee)

Punti di osservazione sull'inerenza

- In positivo: escludere l'inerenza di fronte a una utilità personale del bene o servizio acquistato;
- In negativo: in assenza di un riferimento all'attività aziendale;
- I due criteri in genere coincidono: sono due strade per giungere a un risultato di solito convergente

Giudizio di inerenza

- Un costo parrebbe inerente all'attività dell'impresa se è sostenibile una correlazione tra acquisto e attività dell'impresa;
- Il giudizio va dato in concreto basandosi sulla natura della spesa rispetto all'attività dell'impresa;
- La discrezionalità imprenditoriale rappresenta comunque un limite al sindacato dell'AF;
- Tale limite non è assoluto, poiché il sindacato del fisco può scattare in presenza di irragionevolezza o altre anomalie del comportamento seguito;
- Disconoscimento dell'inerenza da parte dell'AF:
 - di fronte a spese che danno luogo a un “atto anomalo di gestione”;
 - palese assenza di fini imprenditoriali e presenza di fini estranei

Giudizio di inerenza: segue

- Confine tra soddisfacimento di un bisogno soggettivo dell'imprenditore e costo dell'impresa;
- Nei casi estremi si hanno figure sintomatiche tipiche del diritto amm. (eccesso di potere) in cui il potere è sviato in altre finalità;
- Distinzione dai costi per rendere più gradevole il lavoro

La prova dell'inerenza

- In caso di contestazione la prova dell'inerenza della spesa deve essere fornita dal contribuente;
- Documentazione idonea
- Giudizi di merito (Comm. Trib.) e giudizi di diritto (Cass.)

Dall'inerenza ai ricavi all'inerenza all'attività

- L'inerenza non è collegata al conseguimento immediato di ricavi ma all'attività d'impresa in senso lato, come attività potenzialmente produttiva di reddito (CM 30/1983; RM 9-1603/1985, Sent. Catai);
- Ne consegue la deducibilità di costi ed oneri sostenuti in proiezione futura, delle spese pubblicitarie, dei beni concessi in comodato o leasing a clienti per consentire loro di usufruire meglio dei beni aziendali

Inerenza e costi giuridicamente non obbligatori

- Errato il comportamento formalistico;
- Sconti praticati ai clienti ma non contrattualmente previsti, spesso contestati;
- Privilegiare il disegno imprenditoriale rispetto all'aspetto meramente formalistico

Deducibilità delle sanzioni

- L'indiscriminata indeducibilità delle sanzioni si fonda sul timore di svilirne la portata afflittiva;
- come se una parte della sanzione per il tramite della deduzione, si riversasse sulla collettività

Deducibilità delle sanzioni: segue

- Considerando l'inerenza quale corretta chiave di lettura della deducibilità delle sanzioni, la stessa dovrebbe essere ammessa ogni qualvolta l'impresa, proprio grazie al comportamento sanzionato, avesse conseguito maggiori ricavi
- Sent. CTP Matera, CTP Milano contra CM 98/E del 19 maggio 2000 e RM 89/E del 12 giugno 2001; CTR Milano: CTP Cagliari

Prassi procedurale prevista dalla Agenzia Entrate

- 1) evidenziazione del costo/ricavo «anomalo» e/o «abnorme»
- 2) indicazione dei motivi di «anti-economicità» / «non compatibilità» con l'andamento della «normale» gestione
- 3) individuazione corretta della entità del costo/ricavo (in base a dati di fatto / medie di settore/ ecc.)
- 5) valutazione della giurisprudenza e dottrina sul tema
- 6) Rettifica ex art. 39, co. 1 lett. d)/600, evidenziando come non venga discussa la complessiva attendibilità delle scritture contabili, ma solo l'infedele rappresentazione di una o più operazioni («(assoluta) contrarietà ai canoni dell'economia»)

Aspetti problematici

Onere della prova

Anti economico rispetto a cosa ?

Valenza della prova contabile (vedi Allorio)

Esiste un previo criterio civilistico ?

Non si tratta di «prova» ma di adeguata argomentazione da parte dell'Amministrazione finanziaria

Nuove prospettive da considerare in tema di inerenza

Rilevanza degli «stakeholders» e non solo degli
«shareholders»

Corporate sociale responsibility

Società benefit di recente introduzione

Giurisprudenza

Onere della prova

La prova dell'inerenza dei costi, per orientamento costante della giurisprudenza di legittimità, ricade sul contribuente. (v. Cass. nn.10257/2008,4554/2010)

Cass 6972 2015 – anti economicità

Cass.ordd. 450/2018, 3170/2018 – inerenza quantitativa

Cass 13882/2018, 14579/2018 inerenza quantitativa

Cass. Sent. 15856/2018 – contraddice le precedenti

Giurisprudenza

Cass. 6548 del 2012 – onere gradato

Cass. 12738 del 2018 – oneri da swap

Cass. 2548 del 2018 – Inerenza correlata a prov. Imponibili

Cass. 439 del 2018 – Onere della prova contribuente

Cass. 450 del 2018 – Inerenza no quantitativa

Cass. 1715 del 2018 – deducibili anche se op. ogg. inesist.

Cass. 8893 del 2018 - inerenza qualitativa

Cass. 27786 del 2018 – inerenza qualitativa

Cass. 15115 del 2018 - inerenza Irap

Cass. 18904 del 2018 – onere della prova gradato

Giurisprudenza

Cass. 33610 del 2018 – onere della prova contribuente

Cass. 15457 del 2018 – onere della prova contribuente

Cass. 13956 del 2018 – Inerenza quantitativa e onere contr.

Cass. 13882 del 2018 – Inerenza qualitativa onere contri.

Cass. 13588 del 2018 – Inerenza civilista diversa da tribut.

Cass. 14579 del 2018 – Inerenza quantitativa

Cass. 3170 del 2018 - inerenza no quantitativa

Cass. 12246 del 2010 – interessi passivi no inerenza

Cass. 24930 del 2011 – interessi passivi inerenza