

Reddito fiscale e reddito civilistico

Avv. Lorenzo Pennesi – 19 novembre
2019



Il rapporto tra reddito d'impresa e reddito contabile

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- In coerenza con i principi della legge delega n. 825 del 1971 (ma in senso analogo si è orientata anche la legge n. 80 del 2003) **il reddito d'impresa è quello risultante dalle scritture contabili, dal bilancio d'esercizio e dalla dichiarazione.**
- Per tale ragione è ragionevole affermare che il reddito d'impresa trae origine dal reddito contabile in ragione della indubbia maggiore rilevanza, sostanziale e probatoria, delle scritture contabili tenute conformemente alla disciplina civilistica.



Scritture contabili e bilancio d'esercizio (1)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Invero, sebbene diversamente declinate rispetto alla dimensione dell'impresa, gli obblighi contabili si articolano **nella tenuta delle scritture contabili obbligatorie, di quelle ausiliarie e della contabilità generale**. Tali scritture hanno la funzione di fornire una **rappresentazione dinamica** della vita economica dell'impresa del corso dell'esercizio.
- Il contenuto delle suddette scritture deve essere analiticamente trasposto a chiusura dell'esercizio in un documento, **il bilancio d'esercizio**, che rappresenti una sintesi dei fatti economici e patrimoniali verificatisi nel corso dell'esercizio al fine di **fornire la corretta determinazione degli utili o delle perdite (mediante la differenza dei ricavi con i costi) nonché della variazione quantitativa che interviene nel patrimonio dell'impresa**. Il bilancio ha la funzione di **rappresentare staticamente** la vita ed i risultati economici dell'impresa nel corso dell'esercizio.



Scritture contabili e bilancio d'esercizio (2)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

In definitiva, il reddito civilistico discende dal bilancio di esercizio, il quale sulla base dei dati delle scritture contabili, viene redatto in conformità a:

- **Articoli 2423 c.c. ss.;**
- **Principi contabili redatti dall'Organismo italiano di Contabilità (OIC);**
- **Principi contabili Internazionali (IAS).**



Qual è il collegamento con il reddito fiscale?

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Come si crea il collegamento tra bilancio di esercizio e il reddito fiscale imponibile?
- **Ciò discende dalle funzioni svolte dal bilancio di esercizio:**
 - 1) informare i terzi circa la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa;
 - 2) rilevare l'utile distribuibile ai soci o prelevabile dai titolari dell'impresa tenuto conto dell'esigenza di tutela dell'integrità del patrimonio dell'impresa medesima;
 - 3) **in forza della sua completezza costituire il punto di partenza per la determinazione del reddito tassabile.**



Il bilancio di esercizio quale base per la determinazione del reddito

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il legame tra bilancio di esercizio e determinazione del reddito d'impresa assume nell'ordinamento italiano una forma di effettiva dipendenza, nel senso che non è consentito ottenere la deducibilità fiscale di costi ed oneri sostenuti per la produzione del reddito se questi non sono stati contabilizzati come passività deducibili ai fini di diritto civile in sede di erezione del conto economico civilistico.
- Attraverso questo condizionamento il bilancio civilistico svolge una funzione che non è solo *ad probationem*, ma anche *ad substantiam*; ciò sta ad indicare che **il bilancio d'esercizio ha un'efficacia costitutiva di elementi positivi e negativi del reddito e della stessa situazione base del tributo ed è quindi il punto di partenza del reddito fiscale dell'impresa.**



La parziale autonomia tra reddito civilistico e fiscale (1)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il **diritto tributario**, allorché assume a situazione-base della tassazione i redditi d'impresa di soggetti tenuti a compilare e a pubblicare il bilancio civile **regola i rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale** (tale intendendosi la dichiarazione tributaria del reddito d'impresa).
- Le scelte che il legislatore tributario avrebbe potuto operare sono di tre tipi: **rigorosa autonomia, rigorosa eteronomia, parziale autonomia**.



La parziale autonomia tra reddito civilistico e fiscale (2)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il sistema tributario italiano ha adottato la **posizione intermedia**. Essa consiste nel disporre l'utilizzo, per la determinazione del reddito del bilancio civile, stabilendo al contempo una serie di regole che rimangano all'esterno della normativa civilistica di formazione del bilancio e che implicino la correzione, a scopi fiscali, dell'utile di bilancio.
- Si applica il c.d. **principio di derivazione**, sancito dall'art. 83 T.U.I.R., in base al quale il reddito d'impresa si determina apportando al risultato del conto economico del bilancio di esercizio di cui all'art. 2423 c.c. le variazioni in aumento ed in diminuzione per effetto dei criteri previsti dalle disposizioni del Testo Unico.
- Tale norma si indirizza sia alle società che agli enti commerciali (soggetti passivi IRES) che, a mezzo dell'art. 56 T.U.I.R., anche alle società personali ed alle imprese individuali (soggetti passivi IRPEF).



La parziale autonomia tra reddito civilistico e fiscale (3)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Per la dottrina più autorevole (**Fantozzi, Lupi, Falsitta**) il principio di derivazione dal risultato civilistico assume quale presupposto il fatto che il bilancio di esercizio garantisca una rappresentazione analitica della situazione patrimoniale ed economica dell'esercizio al quale è commisurato il reddito imponibile → **tuttavia tale dipendenza non è assoluta ma è tendenziale**, poiché le regole civilistiche appaiono inadeguate a garantire un adeguato rispetto della capacità contributiva e necessitano di correttivi.
- Per Falsitta è più corretto parlare di: *principio di derivazione rovesciata* (cfr. Corte Cass. N. 10902/2019 e n. 1699/1985) e, nel caso di bilancio redatto sulla base degli IAS, di *principio di derivazione rafforzata*.



La parziale autonomia tra reddito civilistico e fiscale (4)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il complesso delle variazioni (di segno positivo e negativo) dovuto alla applicazione delle norme fiscali relative alle componenti del bilancio di esercizio produce un risultato economico tassabile che ha un ammontare diverso da quello civilistico.
- Es. una perdita civilistica può trasformarsi in un reddito soggetto ad imposizione (e viceversa) così come l'utile o la perdita possono subire una variazione quantitativa rispetto al valore enucleato nelle scritture contabili.



L'assenza di un “bilancio fiscale”

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il principio di derivazione non determina la formazione di un “bilancio fiscale” derivato dal “bilancio civilistico” atteso che non è previsto alcun obbligo di redigere un autonomo documento contabile ove sono riepilogati gli elementi reddituali e patrimoniali dell'impresa a fini tributari.
- Le variazioni in aumento ed in diminuzione incidono nella sola redazione della dichiarazione dei redditi che è l'unico documento obbligatorio assimilabile al bilancio civilistico che serve alla determinazione del *quantum* della prestazione tributaria.



L'applicazione del principio di derivazione: le fasi

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La determinazione del reddito d'impresa si fonda su di un processo che si compone di tre fasi:
 - 1) **si recepiscono tutti i fatti di gestione nella dimensione che ha determinato l'utile o la perdita civilistica** presenti nel bilancio. A questo fine assumono importanza i principi contabili OIC e IAS;
 - 2) **ciascuna valutazione è sottoposta a revisione** per verificare se la normativa fiscale impone l'effettuazione di una variazione in aumento o diminuzione del dato civilistico;
 - 3) **si determinano gli effetti del complesso delle variazioni** in quanto la loro somma algebrica esprime la differenza tra reddito civilistico e fiscale.
 - E' quindi evidente il rilievo che assume il sistema delle variazioni in quanto costituisce l'elemento di raccordo della divergenza dei risultati economici.
-
-

MASTER TRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le variazioni in aumento

- Le **variazioni in aumento** sono le rettifiche che **determinano un maggior reddito fiscale rispetto a quello civilistico**.
- **Sul versante dei costi**, le norme tributarie generalmente assumono un **criterio di deducibilità più rigoroso del corrispondente criterio civilistico** per cui, in sintesi, esse dispongono vincoli e limiti alla deducibilità dei costi, anche per un semplice rinvio della loro rilevanza a periodi d'imposta successivi (si vd. la disciplina del riporto delle perdite).
- **Sul versante dei proventi**, le variazioni in aumento obbligano a considerare rilevanti quelli che non sono stati imputati, in tutto o in parte, al conto economico civilistico (ad esempio, la rettifica dei ricavi sulla base del valore normale).
- **Le variazioni in aumento rappresentano la categoria più numerosa** e sono espressione di valutazione del legislatore fondate su motivazioni di diversa natura (esigenze antielusive, etc.)



MASTER TRIBUTARIO

Le variazioni in diminuzione

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Le variazioni in diminuzione un minor reddito fiscale rispetto al corrispondente dato civilistico.
- **Sul versante dei costi**, si consente un ammontare deducibile superiore a quello previsto dalla disciplina civilistica (si pensi al vecchio regime degli ammortamenti anticipati) oppure si attribuisce rilievo a costi non imputabili al conto civilistico.
- **Sul versante dei ricavi**, può essere disposta la detassazione, totale o parziale, di particolari elementi positivi del reddito (ad esempio, i redditi esenti o soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta).
- **Si tratta di variazioni aventi una chiara natura promozionale e perseguono finalità di razionalità e coerenza impositiva.**



MASTERO RIBUTARIO

Esempio di differenza tra reddito civilistico e fiscale: il nuovo regime del riporto delle perdite (1)

- La Legge di Bilancio 2019 ha introdotto una importante novità in tema di riporto delle perdite per le imprese soggette ad IRPEF.
 - La disciplina previgente alla Legge di Bilancio 2019 riservava un trattamento differenziato tra le imprese in contabilità ordinaria e le imprese in contabilità semplificata.
 - In particolare, **le prime potevano avvalersi delle perdite portandole in compensazione esclusivamente con i redditi d'impresa**, conseguiti nel periodo di imposta e l'eventuale eccedenza era riportabile negli esercizi successivi, **ma non oltre il quinto** (c.d. compensazione verticale).
 - Le seconde, al contrario, **potevano compensare le perdite di esercizio nel limite dell'ammontare del reddito complessivo**, di cui all'articolo 6 del TUIR, **senza possibilità di riporto dell'eccedenza nei periodi di imposta successivi** (c.d. compensazione orizzontale).
-
-

MASTER TRIBUTARIO

Esempio di differenza tra reddito civilistico e fiscale: il nuovo regime del riporto delle perdite (2)

- DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE
- **La Legge di Bilancio 2019 ha allineato la disciplina del riporto delle perdite del reddito dell'impresa soggetto a IRPEF con quella prevista ai fini IRES eliminando ogni differenza. In particolare, è stato stabilito che tutte le imprese (contabilità ordinaria o semplificata) possono riportare le perdite negli esercizi successivi.**
 - **Inoltre, la novella di legge ha eliminato il limite quinquennale alla riportabilità delle perdite ed ha introdotto un limite quantitativo: le perdite ottenute nell'esercizio d'impresa sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei successivi periodi dell'imposta (senza limiti temporali) ma nella misura dell'80% dei redditi conseguiti in detti periodi dell'imposta (limite quantitativo).**
-
-

I principi generali del reddito d'impresa

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La formazione del reddito fiscale è influenzata dall'applicazione di una serie di principi che non trovano riscontro diretto nella **matrice civilistica** e che sono espressione della necessità di adattare le risultanze di bilancio ai principi di capacità contributiva e dell'interesse fiscale.
- Tali principi sono di seguito descritti:
 - principio di **competenza**;
 - principio di **certezza**;
 - principio di **previa imputazione al conto economico**;
 - principio dell'**inerenza**;
 - principio della **correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili**.



MASTER TRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il principio di competenza (1)

- Il principio della competenza (art. 75 e 109 T.U.I.R., primo comma) **impone una valutazione temporale secondo la quale gli elementi del reddito assumono rilievo nell'esercizio in cui vengono a maturazione** oppure quando si perfeziona il relativo rapporto giuridico, a prescindere dalle regolazioni finanziarie.
- In forza di tale principio, al termine dell'esercizio occorre effettuare un complesso di operazioni, di carattere valutativo oppure con funzione integrativa o di rettifica, che consentano di determinare con precisione i costi ed i ricavi di competenza e di rinviare quelli relativi agli esercizi d'imposta futuri.



MASTER TRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La *ratio* del principio di competenza: esso assolve alla funzione di individuare l'esercizio in cui gli elementi del reddito assumono rilievo dopo essere venuti ad esistenza secondo criteri stabiliti dal legislatore tributario.



MASTER TRIBUTARIO

Il principio di competenza (3)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La Sentenza 13 marzo 2019, n. 7121 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ribadisce l'inderogabilità del principio di competenza di cui all'attuale articolo 109 TUIR (vecchio art. 75).
 - La questione verte sul fatto che, spostando un componente positivo o negativo da un esercizio all'altro, si determina da un lato il recupero di imposta, dall'altro, specie in regime di imposta proporzionale come l'IRES, il diritto ad essere rimborsati.
 - Per la Sezione Tributaria invece ***“questa Corte ha costantemente ribadito che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito, dettate in via generale dall'art. 75 d.P.R. n. 917 del 1986, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (Cass., 18/12/2009, n. 26665. Nello stesso, ex plurimis, già Cass. 15/11/2000, n. 14774, in motivazione; Cass., 13/5/2009, n. 10981, in motivazione, citata nella stessa sentenza impugnata; Cass. 17/07/2014, n. 16349; Cass. 30/7/2018, n. 20095), poiché ciò finirebbe per rendere lo stesso contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i componenti del proprio reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del relativo reddito imponibile”.***
-
-

MASTER TRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il principio di certezza (1)

- Il principio di certezza (art 109 T.U.I.R., primo comma seconda parte) impone di imputare ai fini della determinazione del reddito fiscale **solo i componenti reddituali che siano certi, escludendo i componenti «stimati»** - a differenza dell'ambito civilistico ove ciò può avvenire se i componenti di bilancio sono assistiti da sufficiente grado di probabilità.
- Sono quindi meritevoli di rilievo impositivo solo i componenti che assumono certezza nell'an e nel quantum.



MASTER TRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il principio di certezza (2)

- La *ratio* di questo principio è rinvenibile con l'esigenza dell'Erario di acquisire entrate il cui fondamento fattuale e giuridico siano certe e, quindi stabili, limitando il rischio di contestazioni o di crediti sopravvenuti in favore dei contribuenti.
- **In assenza del requisito della certezza il componente reddituale deve necessariamente essere valorizzato nella dichiarazione dei redditi per l'anno successivo.**
- L'ambito applicativo del precetto normativo assume rilievo indistintamente per i costi e per i ricavi, sebbene per i secondi la sua applicazione è limitata dal vincolo che impone di evidenziare nel bilancio solo gli utili effettivamente realizzati alla chiusura dell'esercizio.



Il principio di previa imputazione al conto economico (1)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il principio di previa imputazione (art. 109 T.U.I.R., comma quarto) concerne la deducibilità delle componenti negative del reddito e consente l'esercizio di tale facoltà se e nella misura in cui sono imputate nell'anno economico di competenza.
- Ne consegue che gli oneri e le spese sostenuti dal contribuente sono indeducibili, anche se sopportati dall'impresa, se non imputati al conto economico sul versante civilistico.
- Questo principio non è stato accolto con favore in dottrina, tanto che alcuni lo hanno definito quale «sanzioni impropria» (Tinelli), espressione di un ordinamento *pro fisco*, in quanto essa darebbe rilievo ad un mero profilo formale – l'imputazione – prescindendo dal dato sostanziale ossia dal fatto che l'impresa è stata oggettivamente incisa da un dato costo.



Il principio di previa imputazione al conto economico (2)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- In realtà tale principio rappresenta uno dei profili di principale collegamento tra il reddito civilistico e fiscale e risponde, in realtà, all'esigenza che almeno sul piano dei costi, **l'imponibile sia il più possibile equivalente al risultato del conto economico**, nel presupposto che in questa sede trovino compiuta rappresentazione tutte le spese sostenute dall'impresa.
- Per completezza va evidenziato che l'art. 109 T.U.I.R. alla lett. b) introduce una deroga prevedendo che è possibile comunque dedurre le spese e gli oneri che «risultano da elementi certi e precisi», spostando il profilo sul piano probatorio giacché il contribuente dovrà dotarsi di adeguati elementi di prova che ne dimostrino l'esistenza.



MASTER TRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il principio di inerenza (1)

- Infatti, sono considerati deducibili dal reddito di impresa **tutti i costi maturati nell'esercizio che siano "inerenti" all'attività commerciale svolta dal contribuente** (art. 109 T.U.I.R., comma quinto).
- **L'inerenza dei costi sostenuti dall'operatore economico relativamente all'attività d'impresa risulta essere direttamente funzionale alla loro deduzione fiscale,** consentendo al contribuente di abbattere la base imponibile e di conseguire un risparmio di imposta.
- Evidentemente, pertanto, il perimetro delle componenti negative viene definito in base ad un tipico giudizio relazionale, attraverso il quale si stabilisce il nesso funzionale che intercorre tra il costo e l'attività imprenditoriale.



MASTER TRIBUTARIO

Il principio di inerenza (2)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il **concetto di inerenza**, benché sia da considerarsi implicito nello stesso concetto di reddito, laddove questo va determinato come un reddito netto, **è stato oggetto di una complessa evoluzione**, indirizzata nel senso di una progressiva espansione.
- Infatti, **in una prima fase** (conclusa all'incirca alla metà degli anni venti) l'inerenza veniva intesa in modo assai rigido, essendo limitata alle sole spese che rendevano possibile direttamente la produzione, con esclusione quindi delle spese pur necessarie a questa, ma prive di una connessione diretta (ad es. le c.d. spese di impianto).
- **Successivamente, il concetto di inerenza venne ampliato** includendovi ogni sorta di spesa "necessaria", e quindi anche quelle precedentemente escluse; acquistava così rilievo l'aspetto economico, e non materiale, della relazione tra spese e ricavi.
- **In una terza fase, infine, in coincidenza con la Riforma Fiscale del 1971**, tale concetto fu allargato ulteriormente con il superamento della distinzione tra spese necessarie e spese non necessarie e venne riconosciuta **la detraibilità di tutte le spese utili alla produzione del reddito**. Indizio importante di tale mutamento è riconoscibile a livello normativo nella riferibilità delle spese non più ai ricavi, ma all'attività dell'impresa nel suo complesso.

MASTER TRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il principio di inerenza (3)

- In questa terza fase ne **tutte le spese sostenute nell'ambito dell'attività d'impresa sono da ritenere funzionali alla produzione del reddito, senza alcuna distinzione ulteriore.** Il giudizio di inerenza **va pertanto diretto al riscontro di una relazione di funzionalità tra il costo e l'attività di impresa**, indipendentemente dal grado di utilità che il primo riveste rispetto alla seconda.
- In questo contesto evolutivo la normativa si è andata sviluppando anche in una seconda direttrice: **l'allargamento del concetto di inerenza infatti ha determinato l'esigenza di delimitare tale concetto in modo rigoroso per alcune situazioni in cui era forte il rischio di una deduzione di spese personali.**
- A tal fine il legislatore ha inteso provvedere attraverso una predeterminazione della inerenza, sia sotto il profilo sostanziale (*l'an*) sia sotto il profilo quantitativo (il *quantum* dell'inerenza). Così è stata stabilita, da un lato, l'indeducibilità delle spese per alcune categorie di beni "di lusso" fortemente sospettati di un prevalente uso personale (art. 164 TUIR), d'altro lato la deducibilità parziale per le spese di rappresentanza (art. 108, comma 2, TUIR) e per le spese generali (art. 109, comma 5, T.U.I.R.).



MASTER TRIBUTARIO

Il principio di inerenza (4)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La giurisprudenza più recente della Suprema Corte (cfr., da ultimo, Corte Cass., Sez. V, n. 10902/2019) sostiene che l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati va definita come una relazione tra due concetti – la spesa (o il costo) e l'impresa – sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (cfr. anche Corte Cass, Sez. V, ord. n. 20049/2017).
- L'inerenza deve esprimere la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, ***“senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, senza che assuma rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Sez. 5, ord. n. 450 del 2018)”***.



MASTER RIBUTARIO

Il principio di inerenza e l'antieconomicità (1)

- Il concetto di antieconomicità si trova strettamente connesso al principio di inerenza di cui ne costituisce, secondo l'impostazione tradizionale, la **declinazione**. Esso è stato sviluppato dall'Amministrazione finanziaria quale strumento ausiliario per contestare la veridicità di operazioni economiche manifestamente simulate o inverosimili e, quindi, non inerenti all'attività d'impresa (si pensi al caso di un intero camion che viene affittato per il trasporto di un unico collo) ed è stato in seguito ampiamente adottato dalla giurisprudenza.
- In particolare, l'antieconomicità colpisce quelle condotte che, documentate dall'imprenditore, paiono irragionevoli e del tutto prive di una adeguata sostanza economica, tanto da avere l'effetto materiale di impedire ovvero rendere difficoltoso per l'impresa il perseguimento del fine di lucro, sebbene da un punto di vista fiscale possano generare componenti negativi di redditi potenzialmente deducibili.
- La *ratio* che si trova sottesa al concetto di antieconomicità è evidente: se un dato costo è eccessivo ed abnorme rispetto all'attività esercitata dall'impresa allora esso non ne fa parte; quindi se un costo è "*antieconomico*" esso è anche "*non inerente*".



MASTER RIBUTARIO

Il principio di inerenza e l'antieconomicità (2)

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Sebbene il concetto di antieconomicità abbia un solido fondamento logico, esso pone evidenti problemi applicativi atteso che, non potendo essere ancorato a norme di diritto positivo che stabiliscano *ex ante* quando una data attività possa dirsi economica o meno, si ha l'effetto di esporre le scelte adottate dall'imprenditore al sindacato discrezionale dell'Amministrazione finanziaria o dell'autorità giudiziaria.
- **La giurisprudenza più recente, sebbene abbia riconosciuto l'utilità dello strumento della antieconomicità al fine di valutare l'inerenza di determinati costi rispetto all'attività d'impresa svolta dalla società, si è mostrata contraria ad un utilizzo eccessivamente ampio dello stesso, tale da esporre il contribuente a sindacati di merito, puramente discrezionali, sulle scelte gestionali poste in essere.**
- Secondo tale orientamento giurisprudenziale la valutazione di antieconomicità sollevata dall'Amministrazione finanziaria **non è condivisibile ove essa sfoci, una volta accertata l'effettività del costo, «in una zona molto discrezionale» per stabilire «in quale misura esso è deducibile o meno».** La Suprema Corte specifica che in questi casi il criterio della antieconomicità deve essere utilizzato con estrema attenzione e, da solo, non può giustificare la ripresa a tassazione dei costi dedotti, a maggior ragione che non vi è una norma puntuale che compia *ex ante* tale valutazione.

