

NEWSLETTER per i Soci Confindustria Chieti Pescara

a cura dello Studio Legale Tributario Torcello

PRINCIPIO DI INERENZA: GLI ULTIMI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI RILEVANTI

La Suprema Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 2867/2019 del 31 gennaio 2019, è tornata a pronunciarsi sull'annosa questione relativa al principio di inerenza dei costi sostenuti nell'ambito dell'attività di impresa, confermando gli approdi ai quali cui il medesimo Giudice era giunto ultimamente.

Tradizionalmente, la deducibilità degli elementi passivi si faceva discendere dal dettato dell'art. 109 c. 5 del T.U.I.R., il quale prevede 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."*

Sulla base di un'interpretazione (discutibile, a parere di chi scrive) di tale disposizione, una parte della giurisprudenza di legittimità e la prassi dell'Amministrazione Finanziaria avevano promosso, in passato, una lettura "quantitativa" dell'inerenza dei costi.

Si era così giunti a censurare spese che, seppur apparentemente correlate all'esercizio dell'attività di impresa, si presentavano (a detta del Fisco) sproporzionate, in termini di entità, rispetto alle dimensioni ed alle esigenze societarie (quasi sempre determinate "sulla carta" da parte degli accertatori, cioè in maniera aprioristica e tendenzialmente prescindente da una valutazione "effettiva" della realtà aziendale in esame). L'Ufficio operava, nei fatti, un sindacato di merito relativo alle scelte aziendali, sostituendosi all'imprenditore/contribuente e valutando (sulla base di criteri predeterminati e, a tutto voler concedere, "matematici") l'attinenza delle spese sostenute all'oggetto sociale.

Si era così introdotto il concetto di "congruità" dei costi, la cui applicazione imponeva l'effettuazione di un giudizio riferibile esclusivamente al sacrificio patrimoniale a cui si esponeva il contribuente; ciò promuovendo un confronto fra il costo sostenuto ed un parametro esterno (il valore di mercato del bene), al fine di determinare l'utilità economica della spesa effettuata rispetto alle esigenze dell'impresa.

L'Amministrazione finanziaria aveva in più occasioni ravvisato una sorta di sviamento, rispetto alle (presunte) logiche aziendali, delle voci di spesa che apparivano eccessive rispetto alla realtà imprenditoriale di riferimento, entrando a tutti gli effetti nel merito della discrezionalità imprenditoriale. Conseguentemente, incombeva in capo al contribuente l'onere di dimostrare (sovente innanzi le Commissioni Tributarie) la finalità concreta della spesa effettuata rispetto all'attività di impresa esercitata. Inoltre, nell'esercizio della propria attività di accertamento, l'Ufficio affiancava al criterio dell'utilità quello dell'"antieconomicità del costo", attestando ancora una volta la latente volontà di "inserirsi" nel margine di

libertà di iniziativa economica riconosciuta (anche costituzionalmente) all'imprenditore; finendo col sostituirsi al medesimo nell'effettuare una valutazione di opportunità e di adeguatezza delle voci di spesa.

In ogni modo, come recita il proverbio, il tempo ha finito per rivelarsi galantuomo.

Già nel corso del 2018, infatti, si erano registrate le prime battute d'arresto di tale filone interpretativo. Aveva pertanto fatto capolino, nel panorama giurisprudenziale italiano, la consapevolezza della necessità di interpretare il principio dell'inerenza sotto un profilo squisitamente "qualitativo".

Dapprima, con l'ordinanza n. 450/2018 e la sentenza n. 18904/2018, la Corte di Cassazione aveva promosso un'inversione di tendenza, ancorando il principio di inerenza dei costi (e la conseguente disciplina della deducibilità) alla definizione del reddito di impresa.

Si era così instaurata una correlazione "intima" fra le spese sostenute e l'attività imprenditoriale effettivamente svolta dal contribuente (il quale era ed è portato, talvolta, ad assumere scelte solo apparentemente antieconomiche; le quali risultano, di contro, rispondenti ad altre e ben più importanti logiche aziendali, come quelle di fidelizzazione o di accaparramento della clientela).

La nozione qualitativa dell'inerenza attribuiva, pertanto, la dovuta importanza alla sfera soggettiva dell'azienda (riconoscendo come non potesse prescindere da una tutela della discrezionalità e della libertà che l'imprenditore esprimeva nella costruzione della propria realtà economica e produttiva).

Sul punto la Suprema Corte, in aperto contrasto con la visione tradizionale della congruità e della deducibilità dei costi, definiva il principio di inerenza affermando che esso *"esprime 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"* (Cass. 11 gennaio 2018 n. 450).

Il concetto di utilità, dunque, non assumeva alcuna rilevanza (né fiscale, né civilistica) ai fini del compimento di un giudizio di attinenza rispetto all'attività di impresa esercitata.

L'economicità dell'operazione, dunque, non doveva essere considerata alla stregua di criterio discrezionale delle operazioni rilevanti per la deducibilità delle componenti negative (potendo queste essere considerate censurabili solo in caso di macroscopica od eccezionale sproporzione rispetto agli interessi aziendali).

Al fine di fornire un'ampia panoramica degli indirizzi interpretativi, è bene precisare che con la sentenza n. 15856 del 15 giugno 2018, la Corte di Cassazione sembrava essere tornata sui propri passi, reintroducendo il parametro della congruità per la determinazione dei costi deducibili e richiamando il disposto dell'art. 109, comma 5, TUIR.

In tale pronuncia, il Giudice di legittimità era tornato ad attribuire rilevanza ad una lettura “quantitativa” dell’inerenza, stabilendo nuovamente una correlazione diretta fra l’entità delle spese sostenute e la dimensioni e le (presunte) esigenze dell’impresa.

Si era però trattato di una pronuncia isolata, nel prosieguo superata dalle successive statuizioni di legittimità che non si sono limitate a confermare una concezione “qualitativa” del principio di inerenza, ma hanno fornito definizioni “giurisprudenziali” finalizzate a sgombrare definitivamente il campo da incertezze e dubbi applicativi.

Da ultimo, con la **sentenza n. 2867/2019** sopra richiamata, la **Corte Suprema di Cassazione** si è uniformata a tale indirizzo, spendendo ulteriori argomentazioni, anche di natura comunitaria, a sostegno di una visione “qualitativa” dell’inerenza.

Una siffatta interpretazione risulta, infatti, confortata dalle pronunce che si sono registrate in ambito europeo, con le quali la Corte di Giustizia ha escluso, ai fini della detrazione, la necessità di una correlazione specifica e diretta fra un’operazione imponibile ai fini IVA e l’acquisto di beni o servizi da parte dell’imprenditore. Nella pronuncia in commento, infatti, viene stabilito che: *“ai fini della valutazione dell’inerenza dell’operazione non assume rilievo la circostanza - non presa in considerazione dal giudice di appello – dell’antieconomicità dell’operazione, in quanto l’inerenza non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l’Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell’assenza di connessione tra costo ed l’attività d’impresa (cfr. Cass. n. 18904/18; nonché Corte Giust. 2 giugno 2016, Lajver; Corte Giust. 27 marzo 2014, Le Rayon d’Or)”*.

La giurisprudenza di legittimità sembra, dunque, avere definitivamente fissato i limiti entro i quali l’Amministrazione finanziaria deve esercitare la propria attività di accertamento con riguardo al tema dei costi e delle voci di spesa sostenute dall’imprenditore.

Pare così essersi affermata una concezione “qualitativa” dell’inerenza, che prescindendo da rigidi criteri di utilità ed antieconomicità delle operazioni poste in essere.

Tale lettura potrebbe sortire effetti anche in relazione ai contenziosi tributari, in quanto si porrà in capo all’Agenzia delle Entrate l’onere probatorio di dimostrare la sproporzione macroscopica ed esorbitante delle spese sostenute dal contribuente, nonché l’estraneità dei costi rispetto all’attività imprenditoriale.

Avv. Davide Torcello