

# Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità

**SOMMARIO:** 1. Considerazioni di carattere generale riguardanti l'inerenza. – 2. Fondamento legislativo dell'inerenza nel reddito d'impresa. – 3. Il requisito dell'inerenza dell'atto affinché il corrispettivo possa assumere deducibilità ai fini tributari: un profilo di tipo qualitativo. – 3.1. Le posizioni innovative introdotte con l'ordinanza n. 450 del 2018 sul profilo "quantitativo" dell'inerenza. – 4. Considerazioni riguardanti gli elementi atti a dimostrare l'inerenza: riflessioni su onere della prova e dintorni. – 4.1. Un possibile elemento utile al fine di confermare la convenienza e quindi l'inerenza dell'atto: le relazioni predisposte da soggetti terzi.

La Corte di Cassazione ha emesso, di recente, numerose ed importanti pronunzie riguardanti il tema della clausola dell'inerenza nella determinazione del reddito d'impresa. Sono affrontate, nel presente contributo, le novità di interesse maggiore che rappresentano le consuete tematiche che in misura maggiore offrono spunti controversi. In particolare, l'argomento dell'inerenza "quantitativa" e dell'onere della prova. Inoltre, altri spunti emergono, sempre dall'esame delle sentenze dei giudici di legittimità, con riferimento alla potenziale efficacia dimostrativa dell'inerenza di relazioni redatte da parte di soggetti terzi indipendenti.

*The Supreme Court has recently issued several and important pronouncements concerning the principle of deductibility of expenses sustained in course of business in the direct taxation field. In this article the most interesting innovations are dealt with, which represent the usual themes that to a greater extent offer controversial opinions. In particular, the topic of "quantitative" aspect of expenses and the relevance of the burden of proof on the topic. Furthermore, other ideas emerge, again from the examination of the judgment*

\* Testo, completato con l'aggiunta delle note e aggiornato con la giurisprudenza di legittimità successiva, della relazione svolta dall'Autore al Convegno "Un problema attuale: gli accertamenti sull'inerenza. Spunti difensivi alla luce della recente giurisprudenza", organizzato l'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Torino e dalla Fondazione "P. Piccatti e A. Milanese" dell'ODCEC, svoltisi il 12 marzo 2019 a Torino presso la sede dell'ente organizzatore.

*of the Supreme judges, in relation to the potential efficacy of independent third parties formal assessments attesting the coherence of the expense with the business carried out.*

1. *Considerazioni di carattere generale riguardanti l'inerenza.* – Nel corso del 2018 e tutt'ora, nel 2019, la Corte di Cassazione si è pronunciata numerose volte sul requisito dell'inerenza, sia ai fini delle imposte sui redditi sia rispetto della detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto. Con il presente scritto – e con riferimento al primo profilo, secondo quindi la prospettiva della tassazione diretta – ci proponiamo di profittare della copiosa giurisprudenza per apprezzare le (eventuali) novità o precisazioni che i giudici di legittimità hanno riservato ad un argomento “cruciale” riguardo la tassazione dell'impresa che si caratterizza per la difficoltà ad essere disciplinato in maniera rigorosa e che, di conseguenza, implica non pochi interventi da parte dei giudici.

È noto che la clausola dell'inerenza rappresenta la caratteristica che contraddistingue la modalità con cui è misurata la capacità contributiva di coloro che esercitano attività d'impresa. Difatti, poiché tale capacità è quantificata mediante un criterio “differenziale” (sottrazione delle spese ai proventi conseguiti), il requisito richiesto affinché il componente negativo di reddito possa essere decurtato dai proventi lordi, assume rilevanza cruciale in quanto elemento che permette di ridurre la base imponibile al fine di assoggettare a tassazione la corretta capacità contributiva (1). La decurtazione del reddito imponibile attraverso la deduzione dei costi, sottraendo ricchezza al prelievo tributario, implica che il “costo” derivante dal minore gettito non è sostenuto dall'impresa ma viene, in tal modo, attribuito ai consociati. I profili di carattere generale legati al tema dell'inerenza – oltre a quelli di carattere speciale

---

(1) Sul tema della tassazione differenziale del reddito d'impresa e quindi, sul tema dell'inerenza, quanto ai lavori monografici, si vedano A. VICINI RONCHETTI, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Padova, 2016. A. VIGNOLI, *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, Roma, 2013; M. PROCOPIO, *L'inerenza nel sistema delle imposte dirette*, Milano, 2009; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991; tra i saggi di ampio respiro, ci si limita in questa sede a segnalare quelli, anche di diritto tributario comparato, contenuti nell'opera G. FALSITTA - F. MOSCHETTI (a cura di), *Il costi di ricerca scientifica*, Milano, 1988, 51 ss. (F. GRAZIANI, T. PRANDOLINI, M. MIOZZO, G. ZIZZO, M. LENTINI), che hanno contribuito a segnare un cambio interpretativo, collegando l'inerenza all'attività potenzialmente produttiva di ricavi.

legati alla quantificazione della base imponibile, sono pertanto di non poco conto (2).

Crediamo che l'argomento, nel suo complesso, alla luce anche della giurisprudenza esaminata, possa essere trattato individuando tre temi che giudichiamo salienti e che sono stati, almeno in parte, oggetto di chiarimento da parte dei giudici di ultima istanza. In particolare: (i) il fondamento legislativo dell'inerenza; (ii) la caratteristica "valutativa" dell'inerenza a dispetto di una possibile qualificazione della stessa sotto un profilo "quantitativo"; (iii) gli oneri probatori.

2. *Fondamento legislativo dell'inerenza nel reddito d'impresa.* – Nel corso degli ultimi anni sono state pubblicate numerose pronunzie da parte della Corte di cassazione in merito al fondamento normativo della clausola dell'inerenza. Con l'ordinanza n. 450 del 2018 si afferma che, a differenza di quanto sinora affermato dalla giurisprudenza e dalla prassi, il fondamento legislativo della clausola dell'inerenza non è riscontrabile nell'art. 109, comma quinto del d.p.r. n. 917/1986 (3).

Con tale nuova "lettura" i giudici hanno affermato che "... in proposito va precisato che il principio di inerenza, quale vincolo alla deducibilità di costi, non discende dall'art. 75, 5° c., Tuir (nella attuale formulazione 109, 5° c., n.d.a.), che si riferisce invece al diverso principio dell'indeducibilità

---

(2) Osserva Alessandro Giovanni, in relazione alla rilevanza del costo sotto il profilo costituzionale, inteso come elemento che riduce il prelievo tributario: "Attribuire spessore giuridico ad un elemento economico è operazione che finisce per trasferire sulla collettività l'onere corrispondente a quell'elemento in ragione della correlata riduzione del debito d'imposta; al contrario, espungerlo dalla dimensione legale, comporta sì un detrimento del profitto individuale, ma non grava la collettività del correlato onere. E questa diversità di conseguenze, percepibile con immediatezza sul terreno concreto, è profilo che non attiene soltanto agli effetti economici dei tributi o alla loro traslazione o alla traslazione economica dei singoli fattori della produzione, alla formazione dei prezzi e alle dinamiche di mercato." Cfr. A. GIOVANNINI, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2011, par 3.

(3) Riflessioni di apprezzamento alla citata ordinanza sono state svolte da G. FRANSONI, *Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di Cassazione in tema di inerenza*, in *Riv. dir. trib. Supplemento online*, 19 marzo 2018, M. PROCOPIO, *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1667 ss. Riflessioni sull'ordinanza, ancorché incidentali, sono svolte da P. BORIA, *L'inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa – la ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in *Giur. trib.*, 2018, 767 ss; A. VICINI RONCHETTI, *La sezione tributaria della Cassazione si esprime su inerenza 'quantitativa' applicabile nella determinazione del reddito d'impresa: luci ed ombre*, in *Giur. comm.*, 2019, II, 333 ss.

dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Ciò premesso, va disattesa la definizione della nozione dell'inerenza, utilizzata da parte della giurisprudenza di questa Corte, formulata in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa, e costituente requisito generale della deducibilità dei costi, con richiamo dal predetto art. 75 (Cass., n. 10914/15).

Tale orientamento, se, da un lato, correla l'inerenza al rapporto tra costi e attività d'impresa (non riducibile, perciò, ad una relazione necessaria del costo con il reddito o con i ricavi), dall'altro pone erroneamente un necessario legame tra il costo e l'attività d'impresa secondo un parametro d'utilità, all'interno di una relazione deterministica che sottende rapporti di causalità".

La suprema Corte, con la pronuncia citata, permette di apprezzare che il requisito dell'inerenza trova applicazione *ex ante*, esso rappresenta una clausola che è espressione della nozione stessa di reddito d'impresa e, pertanto, le regole "particolari" di cui all'art 109, d.p.r. n. 916/1986 influiscono sul calcolo della base imponibile in un secondo momento, ovverosia saranno considerati nei componenti negativi di reddito di cui al citato articolo solo quelli che sono inerenti l'esercizio dell'impresa.

Tale novità non ha, a nostro avviso, una esclusiva rilevanza teorico-dogmatica ma presenta importanza anche sotto il profilo applicativo poiché, da un lato, (i) dimostra l'attenzione della giurisprudenza verso le tesi proposte dalla dottrina, dall'altro (ii), implicitamente, conferma che quella dell'inerenza è una clausola di carattere generale e che quindi si sottrae alla regola del "pro rata" di cui al comma quinto, art. 109, d.p.r. n. 917/1986 (4).

L'esclusione del citato art. 109 tra le disposizioni riguardanti l'inerenza implica, inoltre, la non applicazione del *pro rata* ivi disciplinato. Fattispecie, quest'ultima, che non ci risulta essere stata considerata dalla giurisprudenza ma che, soprattutto, alla luce delle modifiche apportate al suddetto rapporto ad opera della legge n. 244/2007, avrebbe dirette conseguenze sulla nozione di inerenza. Come difatti afferma la dottrina, la novella del 2007 "... ha incluso nel numeratore del pro rata di deducibilità anche i proventi "esclusi",

---

(4) Diversamente argomentando, come sostiene la dottrina, sarebbe stato necessario acclarare la rettifica della regola dell'inerenza allorquando il legislatore ha modificato i criteri per quantificare il numeratore del citato rapporto. Cfr. G. FRANSONI, *Una bella sorpresa ...*, cit., par. 2.1.

cosicché, se davvero si fosse dovuto considerare la disposizione citata quale base normativa del principio, si sarebbe dovuto paradossalmente concludere (i) che la nozione di inerenza era stata corrispondentemente modificata e (ii) che il legislatore avrebbe la possibilità di estendere o restringere, sul piano generale, tale nozione, là dove la stessa giurisprudenza tende ad attribuire a questa regola un certo carattere di “immanenza (5)”.

Dobbiamo tuttavia constatare che l’apertura della giurisprudenza alle osservazioni da tempo mosse dalla dottrina (la *nouvelle vague* della Cassazione, come definita sopra citata) non pare essere stata diffusamente seguita nelle successive pronunzie, diversamente da come auspicato dalla citata dottrina (6). Sono difatti numerose le posizioni dei giudici ove permane l’espresso riferimento, avendo riguardo al presupposto normativo dell’inerenza, al comma quinto, art. 109, d.p.r. n. 917/1986 (7).

**3. Il requisito dell’inerenza dell’atto affinché il corrispettivo possa assumere deducibilità ai fini tributari: un profilo di tipo qualitativo.**

*3.1. Le posizioni innovative introdotte con l’ordinanza n. 450 del 2018 sul profilo “quantitativo” dell’inerenza.* – Con l’ordinanza n. 450 del 2018 la Cassazione ha affermato che il requisito dell’inerenza non attiene ai profili quantitativi del corrispettivo ma alle caratteristiche qualitative dell’atto (il fatto che i due aggettivi si applichino a due differenti sostantivi è emblematico). Ciò rappresenta una precisazione da tempo auspicata dalla dottrina e che, a nostro avviso, permette di attribuire alla clausola dell’inerenza l’interpretazione che meglio rispetta i criteri generali che attengono alle regole per la

---

(5) *Ibidem*.

(6) Tale innovazione dottrinale è accolta con toni positivi da P. BORIA, *L’inerenza dei costi nella determinazione del reddito d’impresa – la ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. giur. comm., 2018, par. 2.

(7) Si richiamano, al proposito e con solo riferimento al 2018 e 2019, le seguenti pronunzie che, come detto, evocano, come fondamento legislativo dell’inerenza, il comma quinto, art. 109 del d.p.r. n. 917/1986: Cass. civ. Sez. V, Sent., 21 novembre 2018, n. 30030, Cass. civ. Sez. V, Ord., 24 agosto 2018, n. 21131, Cass. civ. Sez. V, Ord. 30 luglio 2018, n. 20113, Cass. civ. Sez. V, Ord., 20 luglio 2018, n. 19430, Cass. civ. Sez. V, Sent. 15 giugno 2018, n. 15856, Cass. civ. Sez. V, Sent. 18 maggio 2018, n. 12285, Cass. civ. Sez. V, Ord., 3 aprile 2019, n. 9252. Tutte le sentenze menzionate nel presente scritto, se non diversamente precisato, sono consultabili sulla Bancadati Ipsa.

determinazione del reddito d'impresa e, al tempo stesso, i principi di libera iniziativa delle scelte dell'imprenditore di cui all'art. 41 Cost.

I giudici disconoscono, per la prima volta in maniera inequivocabile, la tesi giurisprudenziale finora tracciata in merito alla c.d. "inerenza quantitativa" (8). Essi affermano difatti che l'inerenza è un requisito qualitativo che attiene esclusivamente alla coerenza dell'atto posto in essere (nelle motivazioni si parla di costo connesso all'attività, invero, il raffronto con l'attività deve essere fatto con l'atto che, successivamente, implica il sostenimento del costo) e l'attività dell'impresa. In particolare, riteniamo molto condivisibile la locuzione adottata dai giudici nella parte finale secondo cui "L'antieconomicità e incongruità della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa" (9).

L'ordinanza citata presenta, a nostro avviso, alcune criticità. In una prima parte il giudice afferma un concetto discutibile. Egli dichiara che "... l'impiego del criterio utilitaristico non giova alla corretta esegesi della nozione di inerenza, in quanto il concetto aziendalistico e quello civilistico di spesa non sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità, essendo configurabile quale costo anche ciò che, nel singolo caso, non reca utilità all'attività d'impresa".

Si osserva, in via preliminare, una prima perplessità che emerge dall'ordinanza: parrebbe che il giudice applichi la regola dell'inerenza dei componenti negativi di reddito sia nel contesto civilistico sia in quello tributario, senza alcuna distinzione o precisazione, assumendo – in tal modo – che si tratti di concetti identici. Invero, la nozione di costo secondo il diritto tributario è innervata da principi (costituzionali) differenti rispetto a quelli che caratterizzano il decremento patrimoniale secondo una prospettiva aziendalistica o civilistica (10).

---

(8) Si sofferma sulla "inerenza qualitativa" ed "inerenza quantitativa" in occasione del commento ad una sentenza ed una ordinanza della Cassazione P. BORIA, *L'inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa – la ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, cit.

(9) Ci permettiamo in questo senso il rinvio a A. VICINI RONCHETTI, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Padova, 2016, 238-239 ove si afferma: "Pertanto la presunta antieconomicità del corrispettivo o dell'operazione nel suo complesso, potrà rappresentare, semmai, l'indizio di un'operazione fittizia, o un'operazione caratterizzata da liberalità che, conseguentemente, è estranea – in linea di principio - alla disciplina del reddito di impresa".

(10) La dottrina ha espresso in maniera esaustiva i differenti presupposti costituzionali che sono evocabili in caso di costo secondo il codice e civile ovvero secondo il diritto tribu-

Il giudice osserva che sinora la giurisprudenza avrebbe adottato un criterio “utilitaristico” per scindere le spese inerenti da quelli prive di tale requisito. In base a tale criterio, i componenti negativi di reddito assumerebbero rilevanza tributaria, *rectius* sarebbero fiscalmente deducibili, limitatamente nella misura in cui arrecano “utilità” per l’impresa. Si legge: “... l’impiego del criterio utilitaristico non giova alla corretta esegesi della nozione di inerenza, in quanto il concetto aziendalistico e quello civilistico di spesa non sono necessariamente legati all’elemento dell’utilità, essendo configurabile quale costo anche ciò che, nel singolo caso, non reca utilità per l’impresa”.

Crediamo che l’affermazione sopra riportata meriti una riflessione.

In merito a quanto sopra è oramai riconosciuto anche dalla giurisprudenza (11) che, per accertare la sussistenza del requisito dell’inerenza, non deve essere preso in considerazione “il singolo atto”. L’attività d’impresa è difatti costituita da un complesso di atti anche scansionati temporalmente, che non possono essere scissi l’uno dall’altro per valutarne la coerenza con l’oggetto sociale, ma è necessario che ogni atto sia valutato all’interno del complesso programma imprenditoriale; programma che per definizione è realizzato po-

---

tario, nello specifico nella determinazione del reddito da attività autonoma (che per il rispetto dell’art 53 Cost. deve essere assunto al netto dei costi sostenuti). In particolare, qualora si voglia affrontare la nozione di costo nell’ambito del diritto tributario. Si sofferma in maniera esaustiva sulla necessità di distinguere la disciplina applicabile: se civilistica/aziendale ovvero tributaria A. Giovannini, il quale osserva che un elemento che nella realtà pregiudiziale è idoneo a manifestare forza economica di spesa può non costituire oggetto di conforme valutazione sul piano del diritto. Difatti, non tutti i fenomeni sintomatici, in linea di principio, di quella forza possono essere elevati a fattispecie giuridica “... non tutte le variazioni numerarie trovano corrispondenza in conti di natura economica rilevanti per la legge alla stregua di costi. E la divaricazione tra qualificazione economica e qualificazione giuridica non è certo superabile invocando le norme su competenza e inerenza: questi criteri, bensì utilizzabili nel procedimento interpretativo, intervengono soltanto a posteriori, dopo cioè che i singoli componenti economici hanno superato il vaglio di conformità e per questa via sono stati elevati a fattispecie giuridica”. Si veda A. GIOVANNINI, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in Rass. trib. , 2011, par. 2. Sempre lo stesso autore è in seguito tornato sull’argomento della individuazione della nozione di costo nella disciplina delle imposte sui redditi – evidenziando, anche in tale sede, le differenze rispetto alle scienze aziendalistiche ed al diritto civile. Invero, l’autore ipotizza, nel caso contestazioni riguardanti il quantum del corrispettivo, non l’eccezione della mancanza di inerenza bensì la sussistenza di una fattispecie disciplinata dall’art. 10 bis della legge n. 212/2000. Cfr. A. GIOVANNINI, *Costo e inerenza in diritto tributario*, in Rass. trib., 2017, 929 ss.

(11) Per una rassegna delle posizioni dottrinali sulla fonte normativa del principio dell’inerenza, si veda anche L. PEVERINI, *Giudizio di fatto e giudizio di diritto in materia di costi non inerenti all’attività d’impresa*, in Riv. dir. trib., 2008, I, 894, spec. nota 31

nendo in essere innumerevoli operazioni tra di loro connesse. È quindi da rifiutare l'affermazione che l'utilità del fattore produttivo acquisito possa essere legata anche ad un singolo caso (12). L'inerenza dell'atto deve essere verificata confrontando l'atto posto in essere rispetto al complesso delle molteplici funzioni imprenditoriali esercitate anche in una prospettiva diacronica (13).

Prosegue quindi il giudice affermando, in questo caso in maniera condivisibile, che è erroneo applicare un criterio utilitaristico per individuare la sussistenza del requisito dell'inerenza dell'atto (14). Secondo la ricostruzione della Cassazione "utilità" o "criterio utilitaristico" – che ribadiamo la Cassazione esclude debbano essere evocati per la verifica dell'inerenza – dovrebbero essere intesi come potenzialità dell'atto posto in essere di contribuire, anche solo parzialmente, al realizzo di proventi da parte dell'impresa. In effetti, tale criterio mal si presta per essere applicato nel caso di attività imprenditoriali che, come sopra detto, sono esercitate attraverso numerosi atti ognuno dei quali non sempre è volto a conseguire proventi. Sotto questo profilo, la tesi dei giudici sembra tenere conto delle differenti finalità – non sempre solo rigorosamente utilitaristiche – che le imprese moderne sono tenute a perseguire (15).

(12) Afferma Fransonì: "Si deve, infatti, partire dalla premessa che l'attività (nel nostro caso d'impresa) è per definizione un insieme di atti coordinati rispetto da un fine, nel senso che la coerenza con il fine consente di concepire unitariamente il complesso altrimenti eterogeneo degli atti e di ricondurli alla nozione di attività". Cfr. G. FRANSONI, *La Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in Quaderni della Riv. dir. trib., 2008, 164.

(13) Si veda l'interessante commento a sentenza della Comm. trib. reg. del Piemonte di G. VANZ, *Vendita con dote di partecipazione di società in crisi: destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio di impresa?*, in Rass trib., 2001, 1708 ss. Per l'atteggiarsi del concetto di inerenza in caso di comodato d'uso di beni d'impresa, v. A. CONTRINO, *Osservazioni in tema di comodato d'uso e regime fiscale dei beni d'impresa*, in Riv. dir. trib., 2009, I, 160 ss. e, più di recente, ID., *Fiscalità dei beni d'impresa concessi in prestito d'uso nell'ambito dell'attività imprenditoriale: la giurisprudenza di legittimità consolida il proprio (ineccepibile) orientamento*, in Riv.dir.trib.-On line, 12.3.2019, a commento di Cass., sez. trib., Ord. , 7 novembre 2018, n. 28375.

(14) In passato, peraltro, anche la Cassazione ha negato la necessità che il componente negativo sia dotato del requisito della "utilità" intesa come sopra detto. Cfr. Cass., sez. trib., 30 luglio 2007, n. 16824, secondo cui: "L'inerenza è una relazione tra due concetti – la spesa e l'impresa – che implica un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione 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".

(15) Si pensi ad esempio agli impegni/obblighi cui le imprese devono fare fronte secondo una logica di *Corporate social Responsibility*. Cfr. G. ROMAGNOLI, *Corporate Governance, Shareholders e Stakeholders: interessi e valori reputazionali*, in *Giur. comm.*, I, 2004, 350 ss.



Il principio affermato nell'ordinanza è stato applicato pressoché in maniera costante nelle successive pronunzie della Cassazione. Potremmo pertanto affermare che si è consolidato l'orientamento secondo il quale l'inerenza sia un requisito di tipo qualitativo, che attiene quindi alla coerenza dell'atto posto in essere rispetto al programma imprenditoriale (16).

Sempre nell'ordinanza citata, la Cassazione, dopo aver riconosciuto l'esigenza di abbandonare il parametro quantitativo per giudicare l'inerenza ha affermato – di contro – che nel caso in oggetto la spesa rappresentata dal pagamento di diritti per utilizzo del marchio non aveva i requisiti dell'utilità in quanto l'impresa, avendo in prevalenza ricavi “intragruppo”, non avrebbe tratto vantaggi da tale atto e quindi il giudice, per tale motivazione, ha negato la rilevanza fiscale del corrispettivo. L'uso del marchio (la contestazione mossa dall'Agenzia delle Entrate riguardava la (in)deducibilità delle royalties pagate per l'uso del marchio), secondo i giudici sarebbe “irrelato rispetto all'attività concreta d'impresa”. L'affermazione non ci pare convincente per due ordini di ragioni. Poco più sopra i giudici affermano che “... l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo”. Ora, non si riesce a percepire per quale motivo i giudici, da un lato – come detto – affermino che l'inerenza è estranea “a concetti di utilità o vantaggio” e in seguito, al contrario, neghino la deducibilità del costo per uso dal marchio poiché tale spesa sarebbe “insensibile alla efficacia economica”.

In seguito, nel luglio del 2018, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18904 ha fornito ulteriori precisazioni riguardanti la clausola dell'inerenza, soprattutto sotto il profilo procedimentale/probatorio. Tale sentenza si distingue, a nostro avviso, per avere meglio precisato il “ruolo” che assume la constatazione di un corrispettivo “non congruo”, sotto il profilo procedimentale.

La vicenda riguardava la contestazione della deducibilità ai fini tributari del costo sostenuto dall'impresa relativo a premi e sconti riconosciuti ad una società residente facente parte del gruppo (in particolare le due società, entrambe residenti nel territorio dello Stato, sono partecipate dal medesimo

---

Oppure agli impegni di carattere extra imprenditoriale che le imprese sai assumono con la sottoscrizione di codici etici e documenti analoghi. Sul tema si veda C. ANGELICI, *Responsabilità sociale dell'impresa, codici etici e autodisciplina*, in Giur. comm., 2011, 189 ss.

(16) Dobbiamo segnalare una sentenza del 2018 in cui la Cassazione parrebbe discostarsi dall'interpretazione di cui all'ord. n. 450.

soggetto). La rettifica in aumento del reddito imponibile sancita dalla sentenza del giudice di prime cure per la quale la società ricorrente chiede annullamento, verte sulla non inerenza dei costi suddetti sulla base della asserita anti-economicità del corrispettivo.

Le non sintetiche motivazioni dei giudici consentono di meglio chiarire il concetto di inerenza, secondo il parametro quantitativo. I giudici ribadiscono che il presupposto legislativo della clausola dell'inerenza non è riscontrabile tra le righe che compongono il comma quinto dell'art. 109 in particolare, si legge che la nozione di inerenza "... invero, per un diffuso orientamento, non trova una esplicita definizione positiva ancorché, secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, possa essere fatta discendere dal vigente art. 109, comma 5 (già 74, comma 5), *tuir.*". La Cassazione, precisa inoltre sempre in relazione all'art. 109, condivisibilmente, che "La norma, peraltro, si riferisce, in senso stretto, alla deducibilità dei componenti negativi in quanto riferiti a beni o attività produttive di reddito, con una declinazione proporzionale per i redditi esenti (*pro-rata*), ovvero affermandone la piena deducibilità se riferibili a redditi esclusi. La disposizione disciplina, dunque, un profilo ulteriore e successivo – le regole di deducibilità dei costi – rispetto all'inerenza, che, anzi, è presupposta (i costi per essere deducibili debbono anche, e necessariamente, essere inerenti) ma non definita dalla norma".

In merito alla vicenda che più attiene al presente paragrafo – i profili quantitativi dell'inerenza – è interessante notare che la Corte dopo aver richiamato le ordinanze n. 450 e 3170 del 2018 precisa che "esula ai fini del giudizio qualitativo di inerenza un apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità", parametri che non sono espressione dell'inerenza ma "costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa ... il costo attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità".

L'interessante "passo in avanti" che compie la Cassazione rispetto alle ordinanze citate, in merito al "criterio quantitativo", attiene ad una migliore specificazione del ruolo assegnato al giudizio di anti-economicità, secondo la prospettiva probatoria. La Corte conferisce rilevanza al suddetto criterio non tanto per sancire la non inerenza dell'atto, ciò sarebbe una contraddizione delle due precedenti ordinanze che sanciscono l'irrelevanza della anti-economicità al fine di accertare la sussistenza o meno dell'inerenza, ma il giudizio di sproporzione del corrispettivo, come affermato dalla dottrina, "viene col-

locato su un diverso piano logico in quanto intrecciato con il tema dell'onere della prova ... (17)".

La conclusione a cui giunge la Corte, quindi, sulla base della lett. *d*), art. 39 del d.p.r. n. 600/1973, è adesiva rispetto al fatto che la sproporzione del corrispettivo non è annoverabile tra le possibili "prove" – come abbiamo detto sopra trattandosi di un giudizio non avrebbe le caratteristiche della prova – ma si tratterebbe di un indizio che, insieme ad altri, costituirebbero le presunzioni per mezzo delle quali l'amministrazione finanziaria potrebbe rettificare il reddito imponibile dichiarato. Apprezziamo inoltre l'operato dei giudici ove affermano che la contestazione della deducibilità della spesa, le cui motivazioni poggiano sulla sproporzione del corrispettivo, proprio perché essa rappresenta solo un indice sintomatico del fatto che l'atto non sia integralmente qualificabile come d'impresa, necessitano di ulteriori indizi. Indizi che, dalla lettura delle motivazioni, paiono essere stati rappresentati all'organo accertatore (18). In caso contrario ci troveremmo di fronte ad un'indebita ingerenza dell'Amministrazione nella gestione dell'impresa; fatto quest'ultimo riconosciuto nelle stesse motivazioni (19).

---

(17) Cfr. P. BORIA, *L'inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa – la ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, cit., par. 4.

(18) Al punto 6 delle motivazioni della sentenza si evince l'attività di verifica che, richiamando la sentenza della Commissione tributaria regionale, i giudici svolgono al fine individuare gli ulteriori indizi che, aggiunti alla asserita sproporzione del corrispettivo, permettono di affermare la non inerenza dall'atto connesso. In particolare si legge che "le asserite informazioni sui punti vendita ben potevano essere desunte dalla XL analizzando la tipologia degli acquisti effettuati, i tempi e la loro quantità al fine di verificare gli umori del mercato", così sottolineando l'oggettivo squilibrio, anche a livello sinallagmatico, tra le prestazioni; l'obbiettivo effettivamente perseguito dalla società era quello di evitare che la Mumble Mumble, che aveva la stessa compagine sociale della XL, non fallisse ("appare rilevante la circostanza ammessa dalla XL che la Mumble e Mumble, senza la nota di credito per 460.000,00 "avrebbe subito una perdita tale da fallire" "tale interessamento... trova il suo fondamento nel fatto che i soci di entrambe le società sono gli stessi"); l'operazione generava una rilevante e inspiegabile perdita ("nel calcolo della marginalità Full Cost... tecnicamente corretto e che questa Commissione condivide e non contestato dalla società... nell'ipotesi della mancanza del cliente... a fronte del venir meno di ricavi per Euro 402,204,00 ci sarebbe stata una diminuzione di costi di produzione per Euro 704.674,23").

(19) "... la contestazione dell'ufficio non può tradursi in una mera "non divisibilità della scelta" perché apparentemente lontana canoni di normalità del mercato, che equivarrebbe ad un sindacato sulle scelte imprenditoriali ma deve consistere nella positiva affermazione che l'operazione sulla base di elementi oggettivi, non si inseriva nell'attività produttiva".

Tuttavia, a nostro parere la sentenza presenta anche profili non condivisibili. Crediamo, difatti, che laddove il giudice accerti la mancanza di congruità o squilibrio del corrispettivo, indirettamente ammetta che, l'atto sia comunque inerente (in parte, almeno) e pertanto, la quota del corrispettivo qualificabile "congrua" o "equilibrata" sia anche fiscalmente deducibile. Il rigetto del ricorso senza rinvio al giudice di merito, il quale avrebbe dovuto essere investito del compito di quantificare l'ammontare congruo e quindi deducibile, implica, a nostro avviso, una violazione del principio di capacità contributiva in quanto v'è una tassazione di reddito a cui non è sottratta una quota di costi inerenti l'attività d'impresa.

4. *Considerazioni riguardanti gli elementi atti a dimostrare l'inerenza: riflessioni su onere della prova e dintorni.* – L'onere della prova – o meglio le argomentazioni riguardanti la coerenza dell'atto posto in essere rispetto all'attività dell'impresa – costituisce fattispecie che è sovente oggetto di precisazione da parte dei giudici. Dobbiamo premettere che l'argomento non costituisce una vicenda oggetto di contrasti giurisprudenziali. In particolare, soprattutto in occasione delle pronunzie più recenti, la Corte di cassazione ha formato un consolidato orientamento giurisprudenziale secondo il quale incombe in capo all'impresa l'onere di fornire la dimostrazione all'amministrazione finanziaria, con riferimento all'inerenza, della sussistenza dei presupposti per la deducibilità ai fini tributari dell'onere sostenuto.

Dobbiamo osservare che la tesi sostenuta dai giudici di legittimità non trova fondamento in un preciso disposto legislativo ma è affermata sulla base di generiche considerazioni che solitamente adottano, pressappoco, il seguente tenore: "Questa Corte ha infatti da tempo chiarito come "in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'esistenza di una regolare contabilità impedisce soltanto il ricorso ad accertamento sintetico (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39), ma non impone all'amministrazione finanziaria di riconoscere l'esistenza di costi registrati nelle scritture contabili o la loro inerenza, atteso che l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, ivi compresi i requisiti della inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi, non incombe all'amministrazione finanziaria, ma al contribuente che invoca la deducibilità" (Cass. n. 12330 del 2001) (20)".

---

(20) In questo modo si esprime, ad esempio, la Corte con la sentenza Cass. civ. Sez. V, 11

Le conclusioni a cui giungono i giudici non sono fondate su un espresso dato normativo ma deriverebbero, a nostro giudizio, da una non corretta applicazione del contenuto dell'art 2729 c.c. rispetto ai poteri accertativi in capo all'Amministrazione finanziaria in occasione di contestazioni riguardanti la quantificazione di redditi appartenenti alla categoria "redditi d'impresa". Secondo la ricostruzione della dottrina, la deducibilità fiscale dei costi e delle spese, nella disciplina del reddito d'impresa, non rappresenta un diritto potestativo concesso al contribuente, a differenza di quanto avviene, ad esempio, per gli oneri deducibili e detraibili di cui agli artt. 10, 12 e 13 del d.p.r. n. 917/1986.

Invero, l'erronea lettura del fenomeno contabile nella disciplina del reddito d'impresa, è proprio questa: la contabilizzazione di un costo o una spesa nel bilancio esercizio e la sua deduzione a fini tributari non è una concessione (come ad esempio il credito d'imposta concesso per le imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo, la cui dimostrazione di svolgimento oltreché della corretta quantificazione incombe, giustamente, in capo a chi ottiene il beneficio) che comporta una deroga alle regole che caratterizzano il reddito d'impresa ma rappresenta la modalità con cui quantificare il reddito imponibile. Come correttamente ha osservato la dottrina: "Il contribuente il quale abbia sopportato spese per la produzione del reddito finisce per versare minori imposte non già in una prospettiva agevolativa (che è la prospettiva, come detto, del vantaggio), bensì perché egli produce una minore ricchezza in ragione, appunto, dei costi che su di lui gravano. In breve, paga di meno perché guadagna di meno. Tutto qui. È semplicemente "meno ricco" rispetto al contribuente che non abbia sopportato quel costo (21)".

L'imputazione di un componente negativo di reddito non può essere slegata dalla articolata modalità di tassazione dell'impresa che prevede molteplici e differenziate componenti reddituali di segno positivo e negativo il cui concorso di ognuna alla formazione del reddito imponibile è volto alla tassazione della reale capacità contributiva (22).

---

gennaio 2018, n. 439

(21) M. BEGHIN, *Scritture contabili, controlli incrociati e prova delle deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in *CORR. TRIB.*, 2017, par. 2.

(22) Cfr. G. TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 437 ss. In senso analogo G. ZIZZO, *La prova contabile nel processo tributario*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario, passim*.

Intendiamo affermare che la struttura impositiva del reddito d'impresa, di per sé, stante quanto previsto dall'art. 39, lett. d) assegna al bilancio d'esercizio (compresa la documentazione di supporto) la presunzione di prova legale controvertibile (23).

Invero, sulla base di come sono disciplinate le regole che attengono, *in primis* la quantificazione del reddito imponibile e, in secondo luogo, le regole di tipo procedimentale che riguardano i poteri di accertamento in capo all'organo accertatore, si intuisce che il bilancio d'esercizio (ed i documenti connessi) rappresenta un "paletto" all'azione dell'Amministrazione finanziaria alla quale incombe l'onere di disconoscere la sussistenza di elementi negativi che concorrono alla formazione del reddito (24).

Occorre svolgere inoltre una riflessione per quanto attiene le funzioni e le garanzie che il legislatore tributario conferisce alla regola in base alla quale il reddito imponibile dell'impresa discende dalle risultanze contabili della stessa; risultanze che sono soggette alla disciplina civilistica diversamente declinata a seconda dei principi di natura contabile che l'impresa è tenuta a rispettare. In particolare, i criteri di determinazione della ricchezza "civilistica" posso essere disciplinati da regole europee, qualora l'impresa sia tenuta ad applicare i principi contabili internazionale IAS/IFRS, ovvero da disposizioni domestiche sancite dal codice civile ed integrate con le regole tecniche elaborate dall'Organismo Italiano di Contabilità.

Più diffusamente e riguardo al contenuto dell'art. 2697 c.c., la Cassazione afferma che con riferimento al requisito dell'inerenza, l'onere di dimostrare la legittimità della decurtazione dai proventi lordi del costo sostenuto incombe

---

(23) Sul tema della natura probatoria delle scritture contabili sono numerosi gli scritti di prof. Falsitta, tra cui senza pretesa di esaustività, si veda *L'onere della esibizione delle scritture contabili obbligatorie degli ordinari imprenditori commerciali, con speciale riguardo al problema della loro efficacia probatoria nell'accertamento de reddito mobiliare*, in Riv. dir. fin., 1962, I, 64; ID., *Prova contabile, prova per presunzioni e metodo induttivo nella determinazione del reddito mobiliare a carico degli enti tassabili in base al bilancio*, in Dir. prat. trib., 1964, I, 379; ID., *In tema di efficacia della prova contabile dei soggetti tassabili in base al bilancio, con speciale riguardo al principio della "omogeneizzazione" dei costi e ricavi nelle plusvalenze da realizzo di immobili*, in Riv. dir. trib., 1966, II, 33

(24) Ricordiamo che la dottrina assegna alla disciplina della quantificazione reddito fiscalmente rilevante, la presunzione legale *iuris tantum* di veridicità delle scritture regolarmente tenute". Cfr. F. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in Dir. prat. trib., 1989, I, 52; F. MOSCHETTI, *Evoluzione e prospettiva dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996.

in capo all'impresa, assumendo in tal caso, secondo la ricostruzione dei giudici, la qualifica di soggetto creditore.

In occasione di sentenze più risalenti (25) (comunque non senza recenti, seppur isolate, rinnovate pronunzie (26)) si formò un principio giurisprudenziale (anch'esso non statuito dalla legge) in base al quale, in relazione all'inerenza, fosse necessario applicare una bipartizione dei componenti negativi di reddito che avrebbe comportato differenziati oneri probatori.

Da un lato vi sarebbero i componenti negativi di reddito qualificabili come "strettamente necessari" per lo svolgimento l'attività dell'impresa per i quali l'onere della prova dell'inerenza incombe in capo all'Amministrazione finanziaria (27). Si pensi, ad esempio all'acquisto di materie prime o di beni strumentali per lo svolgimento dell'attività. Dall'altro, i componenti negativi che, pur coerenti con il programma dell'impresa e quindi funzionali all'esercizio dell'attività, non sono preclusivi allo svolgimento dell'attività e quindi al raggiungimento dell'oggetto sociale (28). Si pensi, ad esempio alle spese sostenute per acquistare mobili e arredi o ai costi connessi a spese promozionali o di pubblicità (29).

Occorre una breve premessa. Con riferimento a contestazioni riguardanti la clausola dell'inerenza, il riferimento all'onere della prova è, a nostro avviso, impreciso. Difatti, il requisito dell'inerenza non può essere, di per sé, oggetto di prova. Il convincimento del giudice non deriva da una "prova" intendendo con ciò la dimostrazione che l'atto è stato posto in essere nell'esercizio

---

(25) Si veda Corte cass. civ., sez. trib., 21 febbraio 2012 - 27 aprile 2012, sent. n. 6548, in Riv. dir. trib., 2012, II, 402 ss. Con nota di M. BEGHIN, *Note critiche a proposito dell'asserita, doppia declinazione della regola dell'inerenza, "inerenza intrinseca" versus "inerenza estrinseca"*.

(26) Recentemente, si veda, Cass. civ. Sez. V, Ord., 24 agosto 2018, n. 21131 ove la Corte di Cassazione afferma: "il concetto di inerenza è nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito dell'impresa, non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente".

(27) Trattasi di percorso giurisprudenziale che, a nostro avviso, prende lo spunto da vicende civilistiche. Cfr. V. CALANDRA-BUONAURO, *Gli atti estranei all'oggetto sociale*, in Trattato delle società per azioni, Torino, 1991, 192 ss. Per una diffusa riflessione sul tema ci si permette di rinviare a A. VICINI RONCHETTI, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Padova, 2016, cap. IV, par. 7.

(28) Corte Cass. civ., sez. trib. 27 aprile 2012, sent. n. 6548, in il Fisco, 2012, 345.

(29) Le spese di rappresentanza sono già destinatarie di regole speciali.

dell'impresa. La prova può essere fornita se si contesta il mancato sostenimento della spesa: in tal caso, la dimostrazione dell'esistenza del titolo giuridico costituisce la prova del sostenimento del componente negativo di reddito ad esso connesso ma l'inerenza è qualcosa di diverso. Mentre la prova, nella accezione tipica del termine, permette di giungere ad una logica rigorosamente binaria in cui quanto sostiene il contribuente è o vero o falso (30).

Nel caso dell'inerenza, siamo invece di fronte a quelli che possono essere qualificati parametri di tipo probabilistico (altrimenti definito "necessario probabilismo delle prove" (31)) ove la prova vera e propria, intesa come "o vero o falso" non possa essere applicata; si tratta, come ha affermato la dottrina, di una relazione logica, e come tale la sua esistenza – quindi la dimostrazione della connessione dell'atto (acquisto di un bene o di un servizio) – deriva dalla persuasività delle argomentazioni adottate dall'amministrazione finanziaria (32). Nel caso di specie, le argomentazioni dovranno basarsi su massime di esperienza, regole conformi alla nozione di senso comune. In questo caso, l'applicazione dell'inferenza induttiva permette di giungere a determinare il fatto principale attraverso un evento che, sulla base delle massime di esperienza, può essere assunto come noto (33).

Il giudice che è tenuto a decidere – ma altrettanto vale per l'amministrazione finanziaria che, quand'anche non fosse tenuta all'onere della prova deve comunque motivare adeguatamente il proprio atto d'accertamento – deve va-

---

(30) In una situazione regolata da una ferrea logica binaria la conclusione "l'ipotesi è falsa" dedotta dalla premessa "carenza di elementi di prova" è ineccepibile. Come sostiene attenta dottrina ciò porterebbe a sostenere che "la sotto-fatturazione di ricavi o la sovrapproduzione di costi accertati dall'amministrazione finanziaria non rispondono al vero (e, quindi, sono false) tutte le volte in cui l'ufficio non è in grado di dimostrare la fondatezza della propria pretesa". Cfr. G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 87.

(31) S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 800.

(32) G. FRANSONI, *La finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, cit., 170. Peraltro, il requisito della persuasività delle argomentazioni su cui l'ufficio fonda le proprie pretese è una caratteristica tipica del diritto tributario, in senso generale. In tal senso A. VIGNOLI, *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, cit., 130, nonché la dottrina citata in nota n. 39.

(33) Taruffo menziona la "versione probabilistica" delle massime di esperienza in modo da includere nel concetto di massime d'esperienza anche le regole basate su generalizzazioni incomplete; quelle che sono tratte dal senso comune in quanto ricavate dall'osservazione dei comportamenti tenuti in certe occasioni e non possono, di conseguenza, valere per la generalità dei casi. M. TARUFFO, *Senso comune, esperienza e scienza nel ragionamento giuridico*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2001, 684.



lutare il grado di probabilità attribuibile alla contestazione mossata. Il problema del giudizio di fatto coincide con la giusta determinazione del grado di attendibilità che le interferenze costruite con le massime attribuiscono al fatto contestato. Tale determinazione implica, inevitabilmente, che il fatto è giuridicamente qualificato mediante valutazioni (34).

Le contestazioni che muove l'amministrazione finanziaria sull'inerenza rappresentano un giudizio di fatto costituito da una componente oggettiva ed una valutativa (35). La prima può essere oggetto di prova (la prova che dimostra l'effettuazione della transazione da cui è conseguito il corrispettivo); la seconda, di tipo valutativo, non può essere oggetto di prova; essa soggiace al criterio della verosimiglianza, l'attendibilità della quale dipenderà dalla persuasività delle argomentazioni volte a sostenere la tesi dell'organo accertatore.

Un conto è provare l'avvenuto verificarsi di un accadimento, altro è valutarlo secondo un certo sistema di valori. Si tratta di quelle che la dottrina tributaristica ha definito enunciazioni complesse ove una volta dimostrato il fatto, affinché tale fatto possa produrre determinate conseguenze giuridiche, è necessario che siano verificati anche gli aspetti di tipo valutativo (36). Appurato che l'inerenza, o la sua assenza, può essere provata mediante un metodo logico-deduttivo tipico delle scienze esatte, nel diritto e, in particolare,

---

(34) La nozione di valutazione, nell'ambito giuridico, può trovare differenti accezioni. In senso riassuntivo si può sostenere che la valutazione nel campo giuridico consista nella valutazione assiologica dei fatti, nell'apprezzamento di cose o situazioni compiute secondo criteri metagiuridici di natura etica, politica, sociale. Cfr. M. TARUFFO, *Motivazione della sentenza (diritto processuale civile)*, in Enc. giur., vol. XX, Roma, 1990, 67.

(35) Si esprime a favore della piena discrezionalità nel contestare l'ammontare dei corrispettivi senza precisazioni ulteriori in termini di argomentazione della contestazione mossata, M. PROCOPIO, *L'annosa ed irrisolta problematica dei compensi agli amministratori: una possibile soluzione de iure condendo*, cit., par. 5.2 "Per i motivi che precedono può fondatamente affermarsi che l'esame della particolare problematica deve essere affrontato, al pari di qualunque altro costo od onere, in termini di congruità e, quindi, con riferimento ai profili «quantitativi» tenendo ciò è conto della loro congruità (oltreché dell'inerenza, della certezza e della competenza economica) la cui dimostrazione non potrà che essere fornita al soggetto attivo del rapporto tributario che abbia fondatamente accertato l'eccessivo costo sostenuto, da parte dell'impresa la quale è tenuta a comprovare che le spese effettuate, oltre ad essere fisiologicamente collegate alla sua attività, sono sostenute con criteri di avvedutezza".

(36) G. M. Cipolla nella sua monografia sulla prova nel diritto tributario afferma che "In presenza, quindi, di un'enunciazione complessa soltanto la parte di essa avente carattere descrittivo costituisce oggetto di prova, mentre la parte avente carattere valutativo resterà fuori dal campo della dimostrazione". Cfr. G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 108.

nel diritto tributario, allorché siano oggetto di attenzione aspetti valutativi, l'argomentazione probatoria diviene razionale quando essa è persuasiva (37). Per fare ciò è necessario che l'indagine dell'amministrazione sia indirizzata oltre che alla verifica dell'effettiva connessione dell'atto posto in essere con l'esercizio dell'impresa (attraverso la verifica del reale impiego del bene o del servizio per l'esercizio dell'attività), anche verso la dimostrazione dell'effettiva sproporzione (nel caso di contestazioni che riguardano la supposta anti-economicità dell'operazione) del corrispettivo rispetto a quello mediamente applicato in transazioni relative a beni o servizi analoghi. Oppure, le argomentazioni atte a dimostrare la sproporzione possono essere persuasive qualora sia evidente la mancanza di correlazione tra beneficio fruito e corrispettivo se non, in estrema ipotesi, l'assenza o la difficoltà ad individuare un reale beneficio in capo all'impresa. Tale ultimo aspetto sarà dotato di persuasività quanto più saranno dettagliati i riscontri che l'organo verificatore è tenuto a svolgere (sul tema degli ulteriori indizi atti a fornire una robusta argomentazione della mancanza di inerenza si vedano le riflessioni svolte nel paragrafo dedicato alla recente sentenza della Cassazione n. 18904 del 2018). Analisi, quest'ultima, che dovrà tenere conto di numerosi elementi, non solo la verifica del mero dato numerico ma dovranno anche essere svolte adeguate descrizioni del ragionamento che porta ad affermare la non congruità del corrispettivo sostenuto per la spesa contestata (38). La motivazione dell'avviso di accertamento

---

(37) Alla logica formale e deduttiva deve essere contrapposta una logica dialettica, propria della teoria dell'argomentazione retorica.

(38) Particolarmente esaustiva, nel senso della necessità di valutare ogni elemento al fine di disconoscere o meno la "economicità" del corrispettivo è la sentenza della Comm. trib. reg. Torino, 11 del 9 maggio 2000. Tale sentenza si contraddistingue, come osserva G. Vanz nella sua approfondita annotazione, per l'ampia ed esaustiva motivazione. Il caso di specie riguardava la cessione di una partecipazione ad un prezzo pari a 5 mila lire a fronte di un costo di iscrizione della stessa per 38 miliardi di lire. Senza entrare nel merito della vicenda processuale, per la quale si rimanda al commento di G. Vanz, ci permettiamo solo evidenziare che il giudice nell'argomentare le ragioni per quali ritiene infondato e soprattutto non sufficientemente argomentato l'atto impositivo emesso dall'ufficio, evidenzia che l'ufficio avrebbe dovuto tenere conto non soltanto degli aspetti documentali e contabili ma anche dei valori venali nonché della effettiva capacità del complesso organizzato aziendale alienato (e quindi la capacità di produrre profitti). Si veda Comm. trib. reg. Torino, 9 maggio 2000, n. 11, in *Rass. trib.*, 2001, 1699 segg., con nota di G. VANZ, "*Vendita con dote*" di partecipazione di società in crisi: destinazione di beni a finalità estranee all'impresa?

deve contenere tutti gli elementi necessari di conoscenza e di giustificazione di quanto richiesto nell'atto stesso, acquisiti durante la fase istruttoria (39).

Al contrario, spesso si prende atto di affermazioni apodittiche con cui, l'amministrazione in sede di motivazione dell'avviso di accertamento prima, e il giudice in sede di redazione delle motivazioni del giudizio poi, richiamando precedenti giurisprudenziali, affermano un generico diritto da parte dell'ufficio di contestare l'eccessivo ammontare del corrispettivo. Inoltre, sovente ciò avviene in assenza di un'esaustiva dimostrazione della "inadeguatezza" dell'importo rispetto, non solo all'ammontare dei ricavi, ma anche ai programmi di investimento dell'impresa, alla disponibilità di beni o servizi analoghi sul mercato, alla previsione di eventuali risparmi che potrebbero derivare dalla spesa contestata o altri elementi che chiunque avesse sostenuto la spesa contestata avrebbe preso in considerazione (40).

Invero, ci pare che l'amministrazione finanziaria dovrebbe abbandonare i consueti controlli di carattere documentale, ai quali sono spesso affidate le conclusioni degli accertamenti. Tali elementi documentali, difatti, possono essere utili per conoscere e valutare fatti che possono essere provati, ma non sono utili al fine di raggiungere la persuasività (41).

Il giudizio che deve essere espresso, *in primis* da parte dell'amministrazione finanziaria in sede di redazione dell'atto impositivo, è di tipo relazionale tra enunciati fattuali: il corrispettivo pattuito e il valore ritenuto "congruo" per l'onere sostenuto. Tale secondo valore, non può essere stimato in ma-

---

(39) Si veda C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 199 ss.

(40) Come riportato, la giurisprudenza è copiosa, a mero titolo esemplificativo, si veda Corte cass. civ., sez. trib., 11 febbraio 2013, ord. n. 3243 in *Il fisco*, 2013, 1332. Le motivazioni del giudice evidenziano che l'amministrazione finanziaria può sindacare la congruità dei compensi corrisposti dalle società agli amministratori, disconoscendone parzialmente la deducibilità, se ritenuti sproporzionati, pur in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o di vizi negli atti giuridici d'impresa, non essendo l'Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti. La Corte Suprema ha altresì rammentato che costituisce ormai suo consolidato orientamento che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, grava sul contribuente l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa. Tuttavia nulla viene detto in merito alle modalità per stimare il valore equo del corrispettivo che dovrebbero invece costituire l'elemento cruciale per il convincimento del giudice.

(41) Cfr. M. BEGHIN, *I contratti "programmatici", le spese fisse e i viaggi degli amministratori in "luoghi d vacanza" in balia della regola generale di inerenza. Commento alla sentenza Comm. trib. prov. Milano, sez. 40, 21 maggio 2012 - 4 giugno 2012, n. 153*, in *Boll. Trib.*, 2015, 234 ss.

niera “asettica”, ma dovrà essere determinato, tenuto conto anche dei poteri ispettivi e di indagine di cui dispone l’amministrazione finanziaria (42), sulla base di un’elaborazione intellettuale di non sempre agevole realizzazione, consistendo in un giudizio di utilità (43). In conclusione, al fine di adempiere all’obbligo di rendere edotto il contribuente in merito alle pretese dell’ufficio, nonché consentire che questi disponga delle necessarie motivazioni al fine di esercitare il legittimo diritto di difesa, l’avviso di accertamento non può non descrivere l’iter logico argomentativo seguito, e quindi l’indicazione delle ragioni di fatto e in diritto poste a fondamento dell’atto medesimo, ivi comprese le analitiche motivazioni per cui il corrispettivo è giudicabile “non congruo” (44).

È quindi forse inappropriato, in tema di inerenza, fare esclusivo riferimento all’onere della prova riguardante i fatti accaduti o, in alternativa, alla persuasività delle argomentazioni riguardanti gli aspetti valutativi. Invero, la dimostrazione dell’inerenza implica un’eterogenea attività probatoria. È necessario, in primo luogo, dare la prova del sostenimento della spesa (evento

---

(42) Su questo aspetto e, in particolare, sul fatto che le capacità e i poteri ispettivi di cui dispone l’Amministrazione finanziaria potrebbe indurre a considerare in maniera meno importante le c.d. “asimmetrie conoscitive” si esprime G. ZIZZO, in *La prova contabile nel processo tributario*, cit., 125.

(43) Ci si dovrebbe attendere che nell’eccepire la non congruità del corrispettivo siano prese in considerazione numerose variabili, quali ad esempio, il corrispettivo medio per fattispecie analoghe sostenute da soggetti comparabili; le politiche commerciali dell’impresa; le valutazioni delle ricadute economico finanziarie connesse al sostenimento del corrispettivo (assunto come antieconomico), etc.

(44) Afferma la dottrina che la motivazione dell’avviso di accertamento “[...] non è una semplice elencazione dei fatti. È qualcosa di più. Essa è, in realtà, l’espressione o manifestazione di quel complesso processo di formazione del convincimento dell’ufficio circa la sussistenza in concreto dei presupposti impositivi, di cui l’avvio di accertamento non rappresenta che il risultato finale. Al pari della motivazione di una sentenza, la motivazione dell’accertamento assume rilevanza non di per sé, ma quale esternazione e attestazione di quell’attività decisionale di cui appunto consiste l’esercizio del potere di autotutela che fa capo all’amministrazione finanziaria, e per essa ai competenti uffici delle imposte [...]” Cfr. I. MANZONI - G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, 308. Sulle necessità che la motivazione dell’avviso di accertamento rechi l’iter argomentativo seguito dall’ufficio si veda anche P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, 207; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2014, 200-201; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2010, 299-301; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 384. Afferma Melis, in particolare, che la motivazione “rappresenta la garanzia per il contribuente di poter valutare la fondatezza della pretesa dell’amministrazione finanziaria e, conseguentemente, di poterne eventualmente contestare la legittimità attraverso una motivata impugnazione”.

che è soggetto a prova), in secondo luogo è necessario per l'amministrazione che ne vuole contestare la rilevanza fiscale, fornire le dettagliate e persuasive argomentazioni in base alle quali è verosimile ritenere che l'atto posto in essere non sia coerente rispetto all'attività ed alle finalità proprie dell'impresa.

Con riferimento alla isolata giurisprudenza in base alla quale sarebbe prospettabile un differente onere probatorio parametrato sulla "necessarietà" o meno dell'atto, di cui abbiamo fatto cenno, osserviamo in tali casi è evocato – talvolta espressamente (45), talaltra in maniera implicita – il "dogma" della vicinanza della prova (46). Anche in questo caso si tratta di una "costruzione" giurisprudenziale" priva di supporto di diritto positivo.

Crediamo che siano posizioni anch'esse criticabili, alla luce delle osservazioni sopra svolte. Con questo non vogliamo negare l'oggettiva difficoltà a produrre elementi di tipo valutativo che, per definizione, provengono dal soggetto che effettua la spesa o che elabora il possibile investimento (47). Proprio perché non sono aspetti che si prestano alla "prova", non sono quindi "oggettivabili", in questi casi, il principio della vicinanza potrebbe trovare "terreno fertile". Restiamo tuttavia critici a tale tesi in quanto: (i) non prevista dal diritto positivo, essa, inoltre, (ii) introdurrebbe una discrezionalità in capo al giudice nello stabilire quali siano gli atti "strettamente necessari" e di conseguenza nell'assegnare l'onere della prova e, infine, non tiene conto di quanto osserva la dottrina secondo la quale "l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria di una serie (sempre più estesa ed efficace) di poteri investiga-

---

(45) Si veda, tra le molte, Cass. Cass. civ. Sez. V, Sent., 30 maggio 2018, n. 13588 ove il giudice afferma: "Passando adesso alla questione dell'onere della prova dell'inerenza del costo, la Cassazione ha avuto più volte modo di affermare che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, secondo la disciplina del TUIR, l'onere di dimostrare i presupposti dei costi deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe sul contribuente, anche in base al canone della vicinanza della prova (Cass. 17/09/2014, n. 19600; 8/10/2014, n. 21184; 26/05/2017, n. 13300)."

(46) Utilizza il termine "dogma" la Cassazione in una sentenza in relazione ad un'azione di risarcimento del danno ove viene evocato il "principio dogmatico di c.d. vicinanza alla prova". Cfr. Cass., sent. 20 febbraio 2006, n. 365.

(47) Valutazioni queste che devono essere svolte dall'organo di controllo avendo a riferimento la data in cui è stata decisa la spesa o l'investimento e non ex post. Sul fatto che il giudizio di inerenza debba essere formulato ex ante, si veda, a commento della sent. Comm. Trib. Prov. Milano, sex. XL, 22 luglio 2016, n. 6443, M. BEGHIN, *Il giudizio di inerenza tra valutazioni ex ante, valutazioni ex post e obblighi contrattuali*, in Giur. trib., 2017, 87 ss.

tivi pienamente idonei a consentire l'accertamento dei fatti rilevanti risolve a monte delle asimmetrie conoscitive che lo innerva (48)".

4.1. *Un possibile elemento utile al fine di confermare la convenienza e quindi l'inerenza dell'atto: le relazioni predisposte da soggetti terzi.* – Troviamo meritevole di attenzione una recente sentenza ove i giudici, in materia di onere della prova in relazione all'effettivo sostenimento di una spesa e della sua inerenza hanno disconosciuto la forza probatoria ad una attestazione rilasciata da un ente esterno ed indipendente (49). Il caso riguardava la contestazione della deducibilità fiscale di costi infragruppo – c.d. "spese di regia" – il cui criterio di riparto in capo a tutte le società è stato "revisionato" dall'ente esterno. Osserva la Corte che "la revisione, articolata mediante relazioni sulla corrispondenza dei dati di bilancio e del conto profitti e perdite alle risultanze delle scritture contabili, rende affidabili le relative attestazioni che, assumendo valore di prova decisiva, non possono essere disattese dall'Amministrazione Finanziaria o dal giudice, se non contrastate da prove di eguale portata (Sez. 5, sent. n. 6532 del 2009)". Tuttavia nel caso di specie, secondo i giudici, dalla sentenza oggetto di ricorso per Cassazione non era chiaro se e in quale occasione la società internazionale di revisione avesse formalizzato le sue valutazioni, mentre era necessario comprendere "in che ruolo e in quale veste, anche sul piano delle responsabilità, quella certificazione di esistenza ed inerenza di costi sia stata redatta". Ne consegue, secondo i giudici, la non chiara autorevolezza delle prove a supporto delle conclusioni raggiunte, oltre al "malgoverno degli elementi indiziari pur a disposizione".

La sentenza può essere apprezzata secondo due differenti prospettive. La prima, secondo quanto affermato nelle conclusioni da parte del giudice: non sono pertanto necessari ulteriori commenti. La seconda leggendola *a contrariis*, assumendo quindi che nel caso in cui la relazione predisposta dell'ente terzo ed indipendente rispetti i requisiti richiamati dalla sentenza sopra citata – oltre a confermare l'effettiva esigenza commerciale della transazione – rappresenterà un robusto strumento atto a confermare la coerenza dell'atto rispetto al programma imprenditoriale.

La rilevanza della attestazione da parte di un organo esterno in merito alla deducibilità tributaria di costi derivanti da ripartizione intra-gruppo (c.d. *cost*

---

(48) G. ZIZZO, *La prova contabile nel processo tributario*, cit., 215.

(49) Cfr. Cass. civ. Sez. V, Sent. 18 maggio 2018, n. 12285.

*sharing agreement*) è stata più volte sancita dalla giurisprudenza. Pertanto, quanto sopra, di per sé, non costituisce una novità. Ciò che invece vorremmo proporre in questa sede è la possibile estensione degli effetti probatori di tali documenti anche in ipotesi – al di fuori di riparti di costi intragruppo – ove il compimento dell'atto o il sostenimento del corrispettivo potrebbero, *prima facie*, apparire non coerenti con l'attività ma, verosimilmente, a fronte delle analisi di sostenibilità della spesa o a fronte di studi attestanti le conseguenze positive che si riverbererebbero in capo all'impresa qualora procedesse a porre in essere l'operazione, dimostrerebbero l'inerenza dell'operazione.

Come acclarato dalla giurisprudenza e dalla dottrina, gli oneri dimostrativi nel caso di inerenza sono di due tipi: (i) la prova (vera e propria), intesa nel senso della dimostrazione del fatto, è rappresentata dal vincolo giuridico che lega l'impresa al sostenimento dell'onere. In questo caso il contratto di acquisto del bene o del servizio è, di solito, agevolmente dimostrabile. Le problematiche riguardo l'inerenza non insistono però sulla prova di cui sopra bensì sul secondo profilo probatorio, rappresentato dal legame tra il fatto provato (acquisto del bene o del servizio) e l'attività dell'impresa. Nesso, quello citato, che deve essere rappresentato al giudice il quale ne valuterà il grado di persuasività. Quest'ultimo aspetto è senza dubbio quello più soggetto ad aspetti valutativi e quindi arduo da portare all'attenzione dell'organo giudicante.

Alla luce delle conclusioni a cui giunge la Cassazione nella sentenza che abbiamo sopra ricordato, si può affermare che per talune tipologie di spese, in particolare quelle a fronte delle quali sono acquisiti beni o servizi che non sono strettamente necessari allo svolgimento dell'attività, la previa predisposizione di relazioni, da parte di soggetti terzi ed indipendenti, atte ad attestare le convenienze della spese e quindi la coerenza con l'attività d'impresa dell'atto posto in essere, potrebbero rappresentare un utile supporto. Si pensi alle non isolate contestazioni riguardanti l'uso – e quindi la deducibilità fiscale dei corrispettivi connessi – di mezzi di trasporto aerei privati (50). In tali casi, la predisposizione di relazioni che, con dovizia di particolari, tengano conto

---

(50) Si veda, per l'uso di un elicottero la Cass. civ. Sez. V, Sent., 9 novembre 2018, n. 28672 o per l'uso di un aeromobile si veda Comm trib. Prov. Milano, con commento di M. BEGHIN, *I contratti "programmatici", le spese fisse e i viaggi degli amministratori in "luoghi di vacanza" in balia della regola generale di inerenza*, cit., 234 ss. Si veda inoltre G. FRANSONI, *Il sindacato dell'amministrazione sulla "congruità" dei costi*, in Riv. dir. trib. – supplemento online, 9 dicembre 2016.

di tutti gli elementi (sia quelli economicamente quantificabili (51) sia quelli percepibili sotto altri profili volti ad affermare l'immagine dell'impresa, la sua reputazione, etc. (52)) che permettono dimostrare la convenienza dell'atto, potrebbe rappresentare un elemento che, salvo eventuale confutazione da parte dell'Agenzia delle entrate, difficilmente potrà non essere preso in considerazione da parte del giudice.

ALESSANDRO VICINI RONCHETTI

---

(51) Si pensi, ad esempio, alla convenienza all'uso di elicottero da parte di un imprenditore agricolo. In tal senso la dottrina afferma, esemplificando, che la spesa per l'acquisto e la gestione di un elicottero può essere inerente: (i) tanto per una grande impresa che per le sue dimensioni e per le esigenze relazionali, di sicurezza o privacy dei suoi organi apicali deve dotarsi di un mezzo di locomozione del tutto "privato", veloce e "rappresentativo", (ii) quanto per una piccola impresa impegnata nella manutenzione di ponti radar collocati in luoghi distanti fra loro e non facilmente accessibili. È quindi palese che il giudizio sull'inerenza dipende da molteplici fattori in varia combinazione fra loro. Ma se la ratio della subordinazione della deducibilità di un costo all'inerenza (dell'atto) rispetto all'attività è appunto quella di garantire la coerenza fra costi e programma imprenditoriale, allora la decisione dei diversi casi dipende sempre dalla corretta interpretazione della disposizione in base a elementi del tutto "interni" al sistema dei tributi. Cfr. G. FRANSONI, *"Qual vaghezza?"*: considerazioni sui presupposti dell'interpello qualificatorio, in *Rass. trib.*, 2016, par. 6.

(52) Difficile negare che, ad esempio, nel caso di una trattativa commerciale rilevante, l'utilizzo di taluni beni possa essere importante. Si pensi ai costi per l'uso di una sede particolarmente prestigiosa per le riunioni o, ad esempio, l'uso di un aereo privato per raggiungere, sempre nell'ambito della trattativa, le eventuali diverse sedi. Tali "comfort" di cui potrà godere la controparte nella supposta trattativa commerciale, verosimilmente avranno un effetto positivo per la proficua conclusione della trattativa.