

La Corte di cassazione conferma il collegamento tra costo e oggetto e/o attività d'impresa

Principio di inerenza, stretta sui criteri di deducibilità

Pagine a cura
di **VINCENZO CRISTIANO**
e **DAVIDE ALBONICO**

I contenuti del principio di inerenza, e il relativo rapporto con i giudizi di congruità e antieconomicità, sono logicamente e normativamente connessi, costituendo così un unicum inscindibile, tanto per le imposte dirette che per l'Iva.

Come noto, l'inerenza costituisce un requisito fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa e riguarda, in termini generali, l'esistenza di una correlazione tra i costi e l'attività d'impresa in concreto esercitata. In tal senso, i costi sono inerenti in quanto collegati all'attività d'impresa produttiva del reddito soggetto a tassazione e, per ciò solo, «schiavi» di giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o

quantitativo. Pur tuttavia, il giudizio di congruità, che attiene il profilo quantitativo, volto all'indagine sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto e il vantaggio conseguito, non è, però, del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico-strutturale, con particolare riguardo agli effetti «a valle» circa l'onere probatorio.

In tema di Iva, per di più, l'inerenza del costo non può essere esclusa in base a un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'amministrazione finanziaria, per un verso, dimostri la macroscopica antieconomicità e, per altro verso, rilevi (quale indizio) la totale assenza di connessione tra costo e attività d'impresa.

Questo, in sintesi, il principio sancito dalla Corte di cassazione che, con la sentenza n. 18904 depositata il 17 luglio 2018, ha



definitivamente rigettato il ricorso presentato dalla società contribuente, vieppiù condannando la ricorrente alla rifusione delle spese di giudizio a favore dell'Amministrazione finanziaria.

Ripercorrendo i fatti di causa, la controversia originata in esito alle risultanze di un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2006, per Iva e Ires, emesso dall'Agenzia delle entrate a rettifica del reddito di impresa con il quale veniva contestata, tra le altre, l'indebita deduzione di costi non inerenti, e la relativa indetraibilità dell'Iva, afferenti un premio riconosciuto a una società cliente.

Adita la Commissione tributaria competente, limitatamente alla ripresa a tassazione delle deduzioni del «premio clienti», veniva accolto il ricorso proposto dalla società ricorrente. Tali conclusioni, tuttavia, venivano ribaltate in secondo grado e, pertanto, confermato l'operato dell'Agenzia delle entrate, con parziale riforma della decisione di primo grado.

Il ragionamento sostenuto dai giudici di prime si fonda su alcuni passaggi argomentativi tra loro concentrati. Ovverosia, il semplice fatto che il premio fosse riferito a un accordo avente data certa non giustificava di per sé il requisito dell'inerenza, in quanto comunque carente dei requisiti di certezza, congruità e giustificazione, necessari ai fini della sua deducibilità.

In tal senso, nell'accordo era stato convenuto: (i) un premio cosiddetto «a consumo», al raggiungimento di determinati scaglioni di acquisti, (ii) la messa a disposizione da parte del cliente dei dati di vendita degli articoli acquistati, e (iii) l'impegno da parte dello stesso di commercializzare qualsiasi articolo proposto dalla società istante.

L'obiettivo effettivamente perseguito dalla società era, a conti fatti, quello di

evitare il fallimento del cliente, che aveva peraltro la medesima compagine sociale della società ricorrente e che, tramite l'emissione della nota di credito e del relativo ulteriore sconto, ha potuto scongiurare una perdita tale che l'avrebbe condotta verso una crisi irreversibile e conclamata.

A parere dei giudici della regionale era pertanto manifesto l'oggettivo squilibrio tra le prestazioni, venendo così a mancare anche il presupposto sinallagmatico tra le stesse, a tal punto che la perdita così generata dalla transazione ha effettivamente inciso negativamente soltanto il fornitore.

Avverso tale decisione la società proponeva ricorso in Cassazione, denunciando, per quanto qui di interesse, la ripresa a tassazione del premio riconosciuto al cliente e, parallelamente, il disconoscimento della relativa detrazione Iva sullo stesso.

Gli Ermellini, a valle di un articolato ed esaustivo ragionamento logico che ripercorre la genesi della fattispecie fino alle più recenti pronunce della stessa Corte, hanno però rigettato il ricorso ritenendo privi di fondamento i motivi di impugnazione, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini Iva, unitariamente esaminati in quanto logicamente connessi.

E invero, secondo la Corte, è plausibile l'operato della Ctr nella parte in cui, attraverso un ragionamento non solo di tipo quantitativo ma anche e soprattutto qualitativo, rilevava che la scattistica applicata dalla società contraddicesse i presupposti stessi del principio (di matrice comunitaria) dell'inerenza. Gli stessi giudici hanno difatti correttamente messo in luce la sostanziale estraneità di tale componente negativo di reddito all'attività di impresa, essendo invece orientato a finalità del tutto diverse e prive di alcuna giustificazione economica. Pur senza entrare nel merito delle scelte imprenditoriali fatte, è stata oggettivamente acclarata l'evidente antieconomicità, rilevata in termini obiettivamente inconfutabili.

© Riproduzione riservata

Build your future

INFORMAZIONE, COMPETENZA
E TECNOLOGIA SONO IL PETROLIO
DEL 21° SECOLO.

Class Editori, leader dell'informazione economico finanziaria e Pegaso, principale Università italiana online, presentano:

BUSINESS SCHOOL
MF MIANO
FINANZA

BUSINESS SCHOOL
ItaliaOggi

MASTER
UNIVERSITARI
ONLINE

Master di 1° livello rivolti a giovani laureati, manager e professionisti di imprese nelle seguenti aree: Economia-Finanza e Gestione Aziendale, Fashion e Luxury Business, International Business, Sport Management, Area Giuridica, Marketing e Comunicazione, Management del Settore Sanitario, Pubblica Amministrazione, Scuola, Turismo.

Info e costi su:
www.classacademy.it

Numero Verde
800 185 457

Onere probatorio, c'è un nesso con il giudizio di congruità

La Corte evidenzia come la nozione di inerenzia non trova una esplicita definizione positiva nonostante parte della dottrina, e anche della giurisprudenza, ritengano che la stessa debba essere rinvenuta nell'art. 109, comma 5 del Tuir. A ben vedere, la norma citata disciplina difatti un profilo ulteriore, e successivo, rispetto all'inerenzia che è invece presupposta. Ovvero, i costi per essere deducibili, cioè riferiti a beni o attività produttive di reddito, devono prima di tutto essere anche e necessariamente inerenti. Lo stesso vale in ambito Iva, con l'art. 19, co. 1, dpr n. 633/1972, nel quale, la nozione di inerenzia non è esplicitamente definita ma soltanto postulata.

Quanto detto è coerente con la cir-

colare 1/2008 del comando generale della Guardia di finanza che prevede che il giudizio di deducibilità di un costo per inerenzia deve riguardare la natura del bene o del servizio e il suo rapporto con l'attività d'impresa.

Tornando al caso di specie, dopo aver passato in rassegna i più recenti interventi giurisprudenziali sul tema, la Cassazione evidenzia che la nozione di inerenzia trae il proprio fondamento dallo stesso concetto economico-aziendale di reddito, al netto dei costi a esso collegati, e, di tal guisa, non richiederebbe la necessità, anche solo potenziale, di arrecare una utilità all'attività di impresa, che in determinate circostanze potrebbe anche

non esservi.

Invero, pur essendo il giudizio di congruità sostanzialmente differente da quello sull'inerenzia, è comunque configurabile un nesso tra i due su un piano strettamente probatorio. In tal senso, posto che il giudizio sull'antieconomicità del comportamento imprenditoriale non può esprimersi in una mera non condivisibilità della scelta, è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali.

Tale principio è specularmente rinvenibile anche ai fini Iva. Nello specifico, infatti, come noto, l'articolo 19 del decreto Iva consente

al contribuente, per le operazioni passive, di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore o prestatore quando trattasi di acquisto effettuato nell'esercizio d'impresa e richiede, oltre alla soggettività dell'acquirente, l'inerenzia del bene o servizio acquistato all'attività imprenditoriale.

Quest'ultima, intesa come strumentalità del bene o servizio stesso, ponendo, inoltre, l'onere probatorio di detta inerenzia o strumentalità a carico dell'interessato, senza possibilità che la sussistenza dei predetti requisiti possa presumersi in ragione della sola qualità di società commerciale dell'acquirente.

—© Riproduzione riservata—

La giurisprudenza

Sentenza	Massima	Sentenza	Massima
	IMPOSTE DIRETTE		
Cassazione, 9 febbraio 2018, n. 3170	Va escluso che il principio dell'inerenzia, quale vincolo alla deducibilità dei costi, discenda dall'art. 109, comma 5, Tuir, che si riferisce al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma, ovviamente, l'inerenzia). Il principio di inerenzia è principio generale inespresso, immanente alla nozione di reddito d'impresa, e la valutazione dell'inerenzia di un costo all'attività d'impresa impone un giudizio di tipo qualitativo, che non necessariamente implica anche un giudizio quantitativo, e cioè di apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità, che non sono espressione dell'inerenzia ma costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa		necessarie alla produzione del reddito, o comunque fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale (per esempio, i costi per l'acquisto di materie prime o di macchinari o strumenti indispensabili a produrre certi beni) che, in quanto tali, possano ritenersi intrinsecamente inerenti all'attività di impresa, sarà l'amministrazione a dover provare l'inesistenza, nel caso specifico, del predetto nesso di inerenzia
			IVA
Cassazione, 11 gennaio 2018, n. 450	L'inerenzia esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa (giudizio qualitativo oggettivo). L'inerenzia deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti a un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo. In questo quadro concettuale, occorre precisare che l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'imposta sui redditi e dell'Iva non può giustificarsi identificando l'inerenzia con la sproporzione o l'incorgruità dei costi. Infatti l'inerenzia si risolve in un giudizio qualitativo, non quantitativo, e non si ricollega all'art. 109, c. 5, Tuir, ma è strettamente correlata alla nozione stessa di reddito d'impresa	Cgue, 2 giugno 2016, causa C-263/15	Ai fini della qualificazione di operazione a titolo oneroso non rileva che il corrispettivo versato sia di importo superiore o inferiore al prezzo di costo del servizio. Spetta al giudice del rinvio verificare se l'importo percepito o da percepire, in quanto corrispettivo, dimostri l'esistenza di un nesso diretto tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e detto corrispettivo e, di conseguenza, il carattere oneroso delle prestazioni di servizi
Cassazione, 27 aprile 2012, n. 6548	Quella di inerenzia è una nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. Sotto tale profilo, pertanto, inerente è tutto ciò che appartiene alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima un'utilità, anche in modo indiretto. Nei soli casi di dubbio collegamento della componente reddituale negativa con l'impresa, l'onere della prova fa carico al contribuente. Viceversa, laddove si tratti delle spese strettamente	Cgue, 26 aprile 2012, cause C-621/10 e C-129/11 riunite	L'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/Ce, deve essere interpretato nel senso che le condizioni di applicazione da esso indicate sono tassative e che, pertanto, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella citata disposizione, in particolare qualora il soggetto passivo benefici del diritto a detrarre interamente l'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice nazionale accertare
		Cgue, 20 gennaio 2005, causa C-412/03	La base imponibile nella cessione di un bene o nella prestazione di un servizio, effettuata a titolo oneroso, è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo costituisce dunque il valore soggettivo, vale a dire realmente ricevuto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi. La circostanza che un'operazione economica venga svolta a un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come «negozio a titolo oneroso». Tale nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazioni di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo