

# L'INERENZA E CONGRUITÀ DEI COMPONENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

## Le difese del contribuente

di [Mauro Tortorelli](#) - Tributarista e pubblicista in Matera

### in questo articolo ...

Con l'approssimarsi della scadenza dell'adempimento dichiarativo annuale dei redditi, pare utile soffermarsi sul principio di inerenza dei componenti negativi del reddito di impresa e sulle possibili difese del contribuente in caso di contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Il reddito di impresa tassabile, infatti, è il frutto della deduzione dei componenti negativi dai correlati componenti positivi di reddito. Ne discende che una possibile forma di evasione possa realizzarsi attraverso la sopravvalutazione del valore dei costi, sicché l'Amministrazione finanziaria pone in essere particolari tecniche di accertamento tese a contrastare l'indicata prassi evasiva. A tali forme di accertamento corrispondono altrettante strategie difensive, da parte dei contribuenti, tese, a loro volta, a contrastare pretese erariali ritenute non fondate.

In via generale, per essere deducibile un costo deve essere vero, **inerente**, lecito e non abusivo.

**Vero** - Il requisito della verità è ovvio sotto il profilo della logica economica: il costo per essere deducibile deve essere effettivo, nel senso che deve incidere realmente sulla ricchezza prodotta da sottoporre a tassazione.

**Inerente** - Alla logica economica risponde anche il requisito della inerenza del costo all'attività di impresa, per la ragione che se l'oggetto dell'imposizione è la ricchezza effettivamente prodotta essa deve essere considerata al netto dei costi sostenuti per produrla. Ammettere la deduzione di un costo non inerente all'esercizio di impresa, infatti, significherebbe ridurne il carico impositivo deducendo quanto consumato del reddito (ad esempio, per spese di famiglia) dopo averlo prodotto.

**Lecito** - Il requisito della liceità del costo, per contro, non risponde alla logica economica, ma ad un giudizio di valore del legislatore teso a escludere la deduzione di costi derivanti da condotte illecite e, per questo motivo, ritenuti non meritevoli di tutela.

**Non abusivo** - Il requisito di non abusività, infine, rappresenta una deroga al generale principio di deducibilità dei costi. Una deduzione prevista dalla legge che risulti essere effettiva, inerente e lecita potrebbe, infatti, correlarsi a una operazione priva di sostanza economica perché posta in essere dall'imprenditore non per una valida ragione riconducibile all'attività di impresa, ma al fine esclusivo di godere di una deduzione nella determinazione del reddito di impresa.

### LE ILLOGICITÀ DI TALUNE ECCEZIONI SOLLEVATE DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Considerata nell'ottica di una pretesa erariale fondata sulla negazione del diritto alla deducibilità di un costo, la breve distinzione prima operata a livello introduttivo acquisisce rilievo sul piano pratico. Da parte dell'Amministrazione Finanziaria, per esempio:

- affermare in un avviso di accertamento che un costo non è deducibile a causa della sua inesistenza e della sua non inerenza all'esercizio dell'impresa, costituirebbe una evidente illogicità perché, come visto, l'inerenza di un costo ne presuppone l'esistenza;
- vi sarebbe una incompatibilità logica tra la contestazione di inesistenza e quella di abusività o di illiceità del costo (che se non esiste, non può quindi essere né abusivo né illecito).

Un ulteriore esempio di illogicità concettuale di ripresa a tassazione di un componente negativo di reddito potrebbe consistere nell'acquisto di un bene rientrante nell'attività di impresa, ma concretamente utilizzato per finalità estranee all'impresa stessa. In tal caso, il problema non riguarderebbe l'inerenza del costo all'attività, ma la tassazione del provento derivante dalla successiva destinazione a finalità estranee all'impresa del bene acquistato.

#### IMPORTANTE

Gli esempi riportati rilevano perché, per la giurisprudenza, deve ritenersi nullo l'avviso di accertamento fondato su ragioni non concorrenti, ma alternative e tra loro incompatibili.

Proseguendo nell'analisi, sempre con riferimento agli esempi che precedono, potrebbe accadere che la contestazione dell'ufficio tributario riguardo ai possibili profili di indeducibilità del costo sia posta non in forma alternativa (o l'una o l'altra delle ipotesi poste sullo stesso piano), ma in forma gradata (ad esempio: il costo è inesistente ovvero, se lo fosse, sarebbe non inerente).

#### IMPORTANTE

Deve ritenersi che, anche in tale ipotesi, l'avviso di accertamento debba considerarsi illegittimo, concretizzandosi, tra l'altro, in un chiaro ostacolo all'esercizio del diritto di difesa del contribuente.

#### Cassazione 26 ottobre 2009, n. 25197

*"... non è legittimo l'intento dell'amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria, al fine di predisporre una giustificazione "di riserva" del provvedimento, da essa non integrabile in fase contenziosa: in primo luogo, perché l'atto impositivo rappresenta pur sempre la conclusione di un procedimento amministrativo, in cui si esprime una pretesa che, per essere conforme alla legge, può basarsi su elementi concorrenti, ma non su dati contrastanti; in secondo luogo, perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone indebitamente la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile".*

### REDDITO DI IMPRESA - GIUDIZIO INERENZA E CONGRUITÀ

Prima di entrare nel merito del giudizio di inerenza, è utile premettere alcune precisazioni, anche terminologiche. A tale proposito, occorre distinguere tra:

- **l'operazione o l'atto rientrante nell'attività di impresa** (ad esempio: l'acquisto di merci, la nomina degli amministratori, l'assunzione al lavoro di personale dipendente). La valutazione rappresenta un giudizio di inerenza;
- **rispetto al relativo sacrificio patrimoniale** (ovverosia: il prezzo della merce acquistata, le retribuzioni del personale assunto, il compenso pattuito per l'incarico di amministrazione). La valutazione rappresenta un giudizio di congruità.

Precisata la differenza concettuale, quanto a quella terminologica deve evidenziarsi che nella giurisprudenza:

- il giudizio di inerenza sugli atti è definita "inerenza qualitativa";
- il giudizio riferito all'utilità del costo sostenuto è definito "inerenza quantitativa" o "giudizio di proporzionalità".

### IL GIUDIZIO INERENZA

Ciò detto, in via generale, in tema di determinazione del reddito di impresa, e in particolare dei costi di esercizio, in giurisprudenza può ritenersi consolidato a favore dell'Amministrazione Finanziaria, il potere di valutazione dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio di esercizio e nella dichiarazione annuale dei redditi, anche nell'ipotesi in cui non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa. Ne consegue, sempre a favore dell'Amministrazione, il potere di negare la deducibilità, anche parziale, di un costo ritenuto non inerente o sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, rispetto al quale il contribuente non fornisca plausibili ragioni a giustificazione dell'ammontare del medesimo.

Deve rilevarsi che, sul piano giuridico, quella dell'inerenza è una regola priva di definizione (anche se una parte della giurisprudenza ritiene che il principio sia regolato dall'art. 109, comma 5, TUIR). In difetto di una definizione giuridica, la giurisprudenza più recente ritiene che essa si sostanzia nella deduzione dal reddito di ogni onere sostenuto nell'interesse dell'impresa, al fine di conseguire una utilità.

**Cass. 27/4/12 n. 6548; 1/4/16 n. 6320; 12/2/13 n. 3340; 19/11/07 n. 23863; 30/7/07 n. 16826**

*"... inerente è tutto ciò che – sul piano dei costi e delle spese – appartiene alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima un'utilità, anche in modo indiretto. A contrario, non è invece inerente all'impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, ovvero del socio o del terzo."*

**Cass. 27 febbraio 2015, n. 4041; n. 1465/2009**

*"... l'inerenza all'attività di impresa delle singole spese e dei costi affrontati (elemento indispensabile per ottenerne la deduzione D.P.R. n. 918 del 1986, ex art. 75, comma 3), va interpretata come una relazione tra due concetti – la spesa (o il costo) e l'impresa – che implica un accostamento concettuale fra due circostanze, con la conseguenza che il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili."*

Come già rilevato, l'inerenza può essere intesa sia in senso qualitativo sia in senso quantitativo (in quest'ultimo senso, devono intendersi il significato di "giudizio di proporzionalità" o "giudizio di congruità" utilizzati dalla giurisprudenza).

Il giudizio di inerenza qualitativa attiene alla valutazione dell'atto compiuto, in termini di strumentalità dell'atto stesso in relazione all'attività di impresa, in forza della *ratio* del principio di inerenza tesa a consentire la deduzione dal reddito dei costi che contribuiscono alla sua produzione e non di quelli che ne rappresentano una forma di destinazione.

Sotto tale profilo, infatti, l'ammissione di costi non inerenti tra quelli deducibili quali, ad esempio:

- in ambito societario, le spese sostenute a favore o nell'interesse dei soci, degli amministratori
- in caso di imprenditore individuale, le spese relative all'interesse personale o dei suoi familiari

comporterebbe l'anticipazione della distribuzione dell'utile ad una fase anteriore alla sua determinazione, con il risultato di "inquinare" il reddito dichiarato con atti di disposizione anticipativi dello stesso.

### GIUDIZIO INERENZA - LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Nell'ottica dell'attività difensiva del contribuente, è ovvio che l'inerenza qualitativa vada valutata di volta in volta in relazione al singolo caso contestato. Occorre, peraltro, considerare che, per il contribuente, ai fini della generale deducibilità del costo in forza del principio di inerenza, sia qualitativa sia quantitativa, non rileva la prova della sua effettività (nel senso della sua reale esistenza), ma la prova del rapporto di strumentalità del costo all'attività di impresa e dell'utilità del costo sostenuto (v. Cass. 30 novembre 2016, n. 24379).

A tale proposito, la giurisprudenza ritiene che l'onere della prova debba essere assolto dal contribuente a norma dell'art. 2697 C.C., secondo cui chi vuol far valere un proprio diritto deve provarne il fatto costitutivo; e poiché la deduzione di un costo dal reddito di impresa è un diritto del contribuente, su quest'ultimo incomberebbe il relativo onere.

Sul piano squisitamente processuale, tale assunto non pare condivisibile perché, se da un lato la deduzione del costo è un diritto del contribuente, dall'altro lato l'imposta deve applicarsi sulla ricchezza netta prodotta (il reddito di impresa), sicché, da parte dell'Amministrazione, non è sufficiente affermare la semplice esistenza dei ricavi per addossare l'onere della prova dell'esistenza dei costi al contribuente.

L'onere della prova in capo al contribuente discende, quindi, dalla semplice circostanza che per l'imprenditore è più facile provare l'inerenza del costo sostenuto (principio della "vicinanza della prova").

L'onere della prova previsto in capo al contribuente, peraltro, trova una logica limitazione nel sostenimento di costi e spese necessari per la produzione del reddito. In tal caso, infatti, non può dubitarsi dell'inerenza del componente negativo del reddito perché ritenuta implicita.

**Cass. 1 aprile 2016, n. 6320; n. 6548 del 2012; n. 16862 del 2007**

*"in tema di imposte sui redditi affinché un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili" e che "il concetto di inerente è, invero, 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 incute alcun onere della prova in capo al contribuente".*

### IL GIUDIZIO DI CONGRUITÀ SU SINGOLI COMPONENTI

Il giudizio di inerente in senso quantitativo, invece, riguarda il sindacato dell'Amministrazione Finanziaria sul valore economico del componente di reddito sostenuto dall'imprenditore in relazione all'attività svolta.

Ad esempio, un compenso economico di notevole entità riconosciuto a favore dell'amministratore della società potrebbe rilevarsi adeguato se relativo ad una attività di tipo multinazionale che comporti la conoscenza approfondita del mercato internazionale e conseguenti scelte tecniche oggettivamente complesse.

Lo stesso valore monetario del compenso, viceversa, riconosciuto all'amministratore di una piccola società operante in un mercato locale il cui esercizio non richieda particolari abilità o un bagaglio di conoscenze tecniche approfondite potrebbe essere ritenuto sproporzionato e, quindi, parzialmente non deducibile.

Anche riguardo ai possibili rimedi che il contribuente potrebbe opporre in giudizio a fronte di un accertamento basato sulla non congruità del costo sostenuto, la difesa andrebbe valutata caso per caso, magari fornendo adeguate prove logiche e/o documentali sulla ragionevolezza del costo sostenuto.

**Cass. 15 ottobre 2007, n. 21536; 2001/1821, 2001/1645, 2002/6337, 2002/7487, 2002/7680, 2005/14428 e 2005/20422**

*"... in mancanza di documentate spiegazioni, l'irragionevolezza economica del comportamento del contribuente che, per esempio, affermi per più anni di essere finito in perdita o di avere sostenuto costi sproporzionati ai ricavi, rappresenta un fatto sintomatico di possibili violazioni all'obbligo della dichiarazione perché, non essendo conforme a logica ed esperienza impostare o proseguire l'attività secondo criteri o malgrado risultati poco vantaggiosi o addirittura dannosi, autorizza a presumere che l'interessato abbia, in realtà, incassato più di quanto indicato nella denuncia dei redditi."*

#### IMPORTANTE

Ad ogni modo, deve evidenziarsi che la Suprema Corte ha precisato che seppure rientri nei poteri dell'Amministrazione Finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, tale sindacato non contempla alcun potere di giudizio circa la necessità o l'opportunità di sostenere tali costi rispetto all'oggetto dell'attività, considerato che tali operazioni rientrano nell'esclusiva competenza dell'imprenditore.

### Cass. 1 aprile 2016, n. 6320

*"Ciò posto, se "rientra nei poteri dell'Amministrazione Finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo non proporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa" (tra le altre, Cass. n. 8072 del 2010, n. 9036 del 2013), **un siffatto sindacato non sembra possa spingersi, come postulato dall'amministrazione ricorrente, sino alla "verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità (sia pure secondo una valutazione condotta con riguardo all'epoca della stipula del contratto) di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività". E tanto perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore.**"*

## IL GIUDIZIO DI CONGRUITÀ SULL'ATTIVITÀ COMPLESSIVA

Proseguendo nell'analisi, deve rilevarsi che nella prassi dell'Amministrazione Finanziaria il giudizio di inerenza quantitativa spesso è collegato non al singolo componente del reddito, ma al risultato complessivo della gestione imprenditoriale di cui è contestata l'antieconomicità. In tale ottica, vengono accertati redditi maggiori di quelli dichiarati in forza di quelli che si riterrebbero astrattamente ritraibili dall'attività esercitata.

Restando in un'ottica di difesa del contribuente, deve ritenersi che, sul piano giuridico, una contestazione del reddito dichiarato dal contribuente, perché ritenuto antieconomico, possa considerarsi legittima se supportata da validi elementi di matrice economico aziendale. Sicché, muovendo dalla premessa secondo cui l'atto impositivo non può ritenersi sorretto dalla presunzione di legittimità dell'atto amministrativo, una prima forma di difesa del contribuente potrebbe consistere nell'affermazione che l'antieconomicità della gestione, invocata dall'Amministrazione a giustificazione del maggiore reddito presunto, non risulti avvalorata dall'indicazione di significativi indici di redditività ordinari ritenuti confliggenti con quelli del caso concreto.

In altri termini, il rinvio alla regola della economicità della gestione non può essere acritico, privo di contenuto, ma deve essere adeguatamente provato, da parte dell'Amministrazione, in merito al conflitto dei dati reali con quelli ritenuti ordinari, secondo indici di redditività e patrimoniali appositamente individuati dalla dottrina aziendalistica.

### Cass. 28 ottobre 2016, n. 21869

*"Questa Corte (Cass. 13468/15) ha già avuto occasione di rimarcare che la contestazione - spesso presente nella prassi operativa e nelle pronunce giurisprudenziali - riguardante l'"antieconomicità" del comportamento imprenditoriale **richiede da parte dell'amministrazione finanziaria la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta;** e tale inattendibilità va vista in chiave diacronica, con la precisazione che la stima della redditività dell'impresa, che costituisce oggetto della valutazione di antieconomicità, **è di norma affidata alla comparazione di più indici**, tra i quali spiccano quello che fa leva sul rapporto fra il reddito operativo ed il capitale complessivamente investito nell'impresa e quello che punta sul rapporto fra reddito operativo e ricavi dell'impresa, che, in particolare, evidenzia la percentuale del volume di affari."*

### IMPORTANTE

Proseguendo sul piano delle possibili difese, occorre altresì precisare che nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria motivi adeguatamente l'antieconomicità della gestione e provi la scarsa redditività, il contribuente può poi fornire le ragioni giustificative delle scelte economiche operate e giustificative di un (comunque) ragionevole comportamento economico (cfr. Cass. 15 ottobre 2007, n. 21536).

---

