

Imposte dirette

PRINCIPIO di INERENZA

CONTROLLO di TIPO QUANTITATIVO OLTRE CHE QUALITATIVO

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Ai sensi del **co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 22.12.1986, n. 917** [CFF ② 5209], «*le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a*

formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi».

Sull'argomento, è intervenuta la Guardia di Finanza con la **Circolare 1/2008**, stabilendo il principio secondo cui l'inerenza va verificata oltre che in termini **qualitativi**, in relazione al **tipo di attività** svolta dall'impresa, anche in termini **quantitativi**, ovvero di

congruità del costo che ha concorso alla **formazione del reddito imponibile**.

Tale posizione è stata avvalorata dall'Agenzia delle Entrate, che con la **C.M. 3.3.2009, n. 6/E**, fa sapere che il rispetto del **principio di inerenza**, è legato al **controllo dell'economicità delle scelte** fatte dal **contribuente**.

PRINCIPIO di INERENZA – TESI della GdF: con la corposa Circolare 1/2008, il Comando generale della Guardia di Finanza, ha dettato le **istruzioni** valide ai fini dell'**attività di verifica**.

In particolare, nella circolare viene trattata la tematica della **deducibilità dei costi** alla luce del **principio di inerenza**. Al riguardo, afferma la GdF, la fonte normativa si trova nel **co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986** [CFF ② 5209], secondo il quale le **spese** e le altre **componenti negative di reddito** risultano **deducibili**, nella misura in cui si riferiscono alle **attività** o ai **beni** da cui derivano **ricavi** o altri **proventi** che concorrono alla formazione del **reddito imponibile** o che non vi concorrono in quanto esclusi.

Sulla scorta del dettato normativo, per la GdF andrà verificata l'**inerenza** del **costo** portato in **deduzione**, sia da un punto di vista **qualitativo**, che da un punto di vista **quantitativo**. O meglio, innanzitutto andrà verificato che il **costo** è **inerente** all'**attività** svolta dall'**impresa**, nel senso che il sostenimento dello stesso si è reso necessario o, comunque, è connesso allo svolgimento dell'**attività** esercitata. In seconda battuta, andrà verificata la sua **congruità** rispetto agli **altri costi** e **ricavi** dichiarati, nel senso che verrà **recuperata a tassazione** quella **quota parte di costo** che appare **insussistente** o **sproporzionata**.

Entrando nel merito della congruità dei costi dichiarati, la GdF tocca lo spinoso argomento della **sindacabilità** delle **scelte** compiute dal contribuente; argomento sempre attuale (basti pen-

sare alla lunga diatriba nata intorno alla sindacabilità del compenso degli amministratori), e che di recente ha avuto nuovo impulso in virtù della pronuncia dell'Agenzia delle Entrate, in merito alla **indeducibilità dell'Iva non detratta** sulle **spese alberghiere** e di **ristorazione** (C.M. 3.3.2009, n. 6/E).

INERENZA QUALE PRINCIPIO IMMANENTE dell'ORDINAMENTO TRIBUTARIO: parlando di **inerenza**, due sono le **teorie** che si fronteggiano.

La prima, che vede il **principio di inerenza** quale **regola** specificamente individuata all'interno del D.P.R. 917/1986, è quella propria della Guardia di Finanza, richiamata anche nella circolare in commento. Secondo tale teoria, l'**inerenza** va verificata alla luce del disposto del **co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986**; ciò comporta che in sede di **verifica**, ove la **spesa** non sia **immediatamente riconducibile** all'**attività** svolta dall'**impresa** o appaia di **importo sproporzionato** rispetto al fine per cui è stata sostenuta, si creino i presupposti per una **ripresa a tassazione del costo dedotto**.

Per i fautori di tale teoria, il **co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986**, costituisce una **presunzione legale relativa** a sfavore del contribuente, il quale chiamato a fornire delucidazioni in merito alla **deduzione** di un **costo** è tenuto a provarne la sussistenza e la congruità, pena il **disconoscimento** dello stesso ai fini dichiarativi.

La seconda teoria, è quella che vede il **principio di inerenza** come **principio immanente** del

diritto tributario. Secondo i fautori di tale teoria, (1) il co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF 5209], non può disciplinare il **principio di inerenza**, giacché tale **norma** dispone solo la **rilevanza** delle **componenti negative di reddito**, nella misura in cui le stesse fanno riferimento a **ricavi o proventi imponibili** ovvero **esclusi**.

Ancora, se così fosse, gli **interessi passivi** sfuggirebbero al **principio di inerenza**; disponendo, infatti, il co. 5, dell'art. 109, che: «*le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni (...) che concorrono a formare il reddito, o che non vi concorrono in quanto esclusi*», far coincidere il **principio di inerenza** col disposto del co. 5 vorrebbe dire consentire la **deduzione di interessi passivi** relativi a beni di per sé non deducibili (es. natanti).

Per i sostenitori della teoria dell'immanenza, la **mancata inclusione** di tale **principio** all'interno di una **norma specifica** obbligherebbe l'**organo accertatore** ad eseguire il **disconoscimento del costo**, in virtù della norma di carattere generale di cui all'art. 39, co. 1, D.P.R. 600/1973 [CFF 6339], con una conseguenza non di poco conto: il **verificatore** potrà eseguire la **ripresa a tassazione** solamente in presenza di una **presunzione semplice**, dotata dei requisiti di **gravità, precisione e concordanza** (onere della prova addossato, quindi, all'Amministrazione finanziaria), pena l'**illegittimità dell'accertamento**, con conseguente **annullamento dell'atto** eventualmente **impugnato**.

CONSIDERAZIONI: chi scrive è per l'**immanenza** del **principio di inerenza**. Il disposto del co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, infatti, più che un **principio di inerenza**, detta una sorta di pro rata di **deducibilità**, nel senso che in virtù di tale norma, risultano **deducibili** unicamente le **spese** le **altre componenti negative di reddito**, relative a **ricavi e proventi imponibili** ovvero **esclusi**.

Non a caso, il secondo periodo del co. 5, afferma che le **spese** e gli **altri componenti negativi**, «*se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi*».

In sostanza, il Legislatore con l'introduzione del co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, si è preoccupato unicamente di scongiurare ipotesi di

contrazione dell'**imponibile**, per effetto di **costi** relativi a **beni** da cui derivano **ricavi** o altri **proventi esenti**.

Tale norma, quindi, stabilisce solamente il principio secondo cui l'**impresa** deduce il **costo**, fintanto che tale **costo** è finalizzato alla realizzazione di **componenti positivi di reddito** fiscalmente **imponibili**, ma non dice nulla circa l'**inerenza** dello stesso.

Possiamo dire che quella dettata dal co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, è una **verifica di secondo grado** da effettuarsi una volta stabilita l'**inerenza** del costo medesimo, nel senso che prima andrà **verificato** se il **costo** è **inerente** e successivamente, appurato ciò, andrà verificato che dallo stesso derivino **proventi imponibili** giacché, in caso contrario, lo stesso risulterà non deducibile.

Se allora il **principio di inerenza** non si trova all'interno di alcuna norma, come si fa a stabilire l'**inerenza** o meno di una **spesa**? È facile dire che il **principio di inerenza** è **immanente nell'ordinamento**; un po' meno, è procedere ad una sua concreta applicazione.

A parere di chi scrive, l'**immanenza** va ricercata nel **principio di capacità contributiva** di cui all'art. 53 della Costituzione; di qui il metro di giudizio nello stabilire l'**inerenza** o meno di una **spesa** che ha concorso alla **formazione del reddito**.

A dimostrazione di quanto asserito, si pensi al caso di Tizio, imprenditore individuale, al quale vengano **disconosciuti**, di punto in bianco e senza motivo, tutti i **costi** sostenuti in relazione all'**attività d'impresa** esercitata. Supponiamo che Tizio abbia conseguito **ricavi** per 100. Quale sarebbe la conseguenza dell'improvviso disconoscimento dei costi? Il povero Tizio verrebbe tassato su di un importo (100), non corrispondente alla sua **capacità contributiva reale**.

Per realizzare 100, infatti, Tizio ha dovuto magari sostenere **costi** per 60, realizzando un **reddito** effettivo di 40. Ma soffermiamoci per un attimo sui **costi** sostenuti per 60: questi costituiscono **costi inerenti** all'attività esercitata, in quanto senza di questi non sarebbe stato possibile il conseguimento dei ricavi.

La **capacità contributiva** di Tizio, quindi, in riferimento all'attività d'impresa esercitata, deriva dalla **differenza** tra i **ricavi** ed i **costi** inerenti alla medesima, di qui la conclusione che il **principio di inerenza del costo** viene rispettato ogni volta che l'**abbattimento dell'imponibile** avviene per mezzo di un **costo** che consente di evidenziare la **reale capacità contributiva** di un soggetto.

Solo in un **secondo momento** entra in gioco il disposto del co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986;

(1) Per tutti, D. Deotto, «Il Fisco pesa l'inerenza», ne Il Sole 24 Ore del 16.3.2009.

ovvero, verificato che la **spesa** sostenuta è una **spesa inerente**, occorrerà vedere se la stessa è riferita ad una **attività** o ad un **bene** da cui derivano proventi imponibili/esclusi, giacché, in caso contrario, occorrerà effettuare una **ripresa a tassazione del costo in sede dichiarativa**.

Ciò ha una sua valenza, visto che non sarebbe logico consentire la contrazione dell'imponibile, in relazione a **spese** legate a **ricavi** o **proventi esenti** da tassazione. ⁽²⁾

CONCLUSIONI: ciò che si vuole dire, in sostanza, è che è giusto che la GdF verifichi l'**inerenza** dei costi portati in deduzione da parte dei contribuenti ma il controllo trova la sua ragion d'essere non nel disposto di cui al co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5209], bensì nel rispetto del principio di reale **capacità contributiva** di cui all'art. 53 Cost.

Tornando al controllo di tipo **quantitativo**, oltre che **qualitativo**, annunciato dalla GdF nella Circolare 1/2008, con il secondo, andrà così verificato che il **costo** si riferisca all'**attività d'impresa** condotta dal **soggetto** sottoposto a **verifica**. Con il primo, andrà invece appurato che lo stesso **costo**, seppure inerente, non sia stato **surrettivamente alterato**, al fine di nascondere **materia imponibile**, consentendo al contribuente di partecipare alla spesa pubblica in misura inferiore al dovuto. ⁽³⁾

È importante altresì sottolineare che le conclusioni cui giungerà l'organo verificatore, costituiranno una **presunzione semplice** che, per potere essere trasposta in un accertamento, dovrà essere dotata di quei requisiti di **gravità**, **precisione** e **concordanza**, richiesti dal co. 1, dell'art. 39, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6339], pena l'**illecittimità** della **pretesa** avanzata dall'Amministrazione finanziaria.

In ultimo, due parole sulla portata del controllo **quantitativo** cui si riferisce la GdF. Tale tipo di controllo, si sostanzia nella **sindacabilità** delle **scelte** condotte dal soggetto sottoposto a verifica. L'argomento è talmente ampio, che meriterebbe una trattazione a parte; per questo ci si soffermerà unicamente sulla **relazione** intercorrente tra l'**economicità** di una **scelta** e sulle ricadute che questa ha sul rispetto del **principio**

di inerenza.

La questione trae origine dal recente intervento dell'Agenzia delle Entrate (C.M. 6/E/2009), con il quale è stata paventata l'**indeducibilità** dell'**Iva non detratta** sulle **spese alberghiere** e di **ristorazione**.

Secondo l'Agenzia, poiché a seguito dell'art. 83, co. 28-bis e 28-ter, D.L. 25.6.2008, n. 112, conv. con modif. dalla L. 6.8.2008, n. 133, è stata eliminata l'**indeducibilità oggettiva** di cui all'art. 19-bis1, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972 [CFF ① 219A], riguardante le **prestazioni alberghiere** e di **ristorazione**, il **mancato esercizio** del **diritto** alla **detrazione** da parte del contribuente **preclude** la **possibilità** di **dedurre** la **componente di costo** (anche se inerente) relativa all'**Iva indetraibile**.

A parere di chi scrive, la conclusione cui è giunta l'Agenzia non è affatto condivisibile, posto che **sovrappone** il **concetto** di **inerenza**, con quello di **economicità** i quali vanno tenuti ben distinti.

Nel campo dell'Iva, la **detrazione** è un **diritto** riconosciuto al contribuente in virtù di una specifica norma, l'art. 19, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 219], il quale viene meno solo al verificarsi di specifici casi (successivo art. 19-bis1). In quanto **diritto**, il contribuente può legittimamente **rinunciarvi**, trasformando l'**Iva pagata**, da mera partita di giro, a vero e proprio **costo sostenuto**.

L'**economicità** che si cela dietro la **rinuncia** alla **detrazione** (minori costi amministrativi connessi alla rinuncia della richiesta delle fatture agli alberghi e ai ristoranti), però, non ha nulla a che vedere con il rispetto del **principio di inerenza** del costo; o meglio, di tale principio ci si occuperà unicamente una volta entrati nel mondo delle imposte dirette, per effetto dell'emersione dell'Iva indetraibile.

A questo punto, quella che prima costituiva una posta di natura finanziaria costituirà un **componente negativo** di **reddito** che dovrà rispettare le norme valide ai fini della **determinazione del reddito**, fra cui quella di **inerenza del costo**.

Per concludere, l'Iva indetraibile rileverà secondo le ordinarie norme valide ai fini della determinazione del reddito, non essendo determinante per l'**indeducibilità**, la sola **rinuncia** «a **detrarre**» da parte del **contribuente**.

(2) *Mentre ha una sua logica consentire la deduzione delle spese relative a proventi esclusi. Infatti, il provento escluso per eccellenza, è il dividendo, per il quale l'esclusione non costituisce un regime di favore, bensì di coerenza sistematica. Con la riforma fiscale del 2003, infatti, si è scelta l'esclusione da tassazione dei dividendi (almeno in parte), in luogo dell'attribuzione dei cd. basket. Consentire la deduzione dei costi sostenuti per la gestione delle partecipazioni permette quindi di non far venire meno quella coerenza sistematica testé citata.*

(3) *Anche se come dice attenta dottrina, si veda G. Ferranti, «Antieconomicità contestata solo in caso di arbitraggio», ne Il Sole 24 Ore del 16.3.2009, l'eventuale ripresa a tassazione del costo dovrebbe trovare applicazione solo in sede di controllo incrociato, nei casi in cui sia possibile riscontrare un arbitraggio fiscale connesso a rapporti intercorsi tra due o più società controllate e/o collegate (es. Beta si vede disconosciuto il costo sproporzionato fatturatogli dalla controllante Alfa, la quale gode della non tassabilità del provento medesimo). In poche parole, il controllo quantitativo in questione avrebbe lo scopo di sopperire all'inapplicabilità del transfer pricing in ambito domestico.*