

ACCERTAMENTO

Principio di inerenza e onere probatorio

di Maurizio Tozzi

All'avvicinarsi degli adempimenti dichiarativi, in sede di redazione del bilancio si pone il problema dell'idonea **valutazione dei componenti negativi** redditualmente rilevanti, altrimenti dovendosi procedere ad opportune variazioni in aumento in sede di dichiarazione. L'art. 109 comma 5 del TUIR subordina la deduzione dei componenti negativi **all'inerenza** degli stessi all'attività dell'impresa: *“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 da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi”*.

L'inerenza in particolare deve essere configurata come **correlazione fra onere sostenuto e attività produttiva di reddito imponibile**, non essendo invece da ricondurre ai ricavi realizzati. Il costo deve essere riconducibile all'attività svolta, con la conseguenza che sono deducibili tutti i componenti negativi relativi all'attività medesima. In pratica, come sottolineato dal Comitato consultivo con il parere 19.2.2001 n. 1, occorre valutare se tra spesa ed attività o beni da cui derivano ricavi sussiste una **relazione immediata e diretta**. Tale posizione peraltro è stata ribadita ripetutamente dalla Corte di Cassazione (tra le altre, sentenze n. 1465 e 3582 del 2009), che ha avuto modo di sottolineare come:

- il concetto di inerenza deve essere interpretato in modo **ampio**, quale collegamento dei costi e degli oneri con l'attività dell'impresa e non con i ricavi;
- un costo è ritenuto fiscalmente deducibile non necessariamente se è stato sostenuto per ottenere un ben preciso e determinato componente positivo, ma a condizione, sufficiente, che sia **correlato in senso ampio all'impresa** in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili.

In termini pratici, l'attività d'impresa non può essere ricollegata ad un'esigenza di immediata realizzazione di profitto, dovendosi valutare in maniera ampia le **scelte strategiche**, anche di gruppo e gli obiettivi di ampio respiro perseguiti.

Effettuata questa premessa e ricordando che se gli oneri si riferiscono indistintamente non solo ad attività o beni produttivi di proventi redditualmente rilevanti per intero ma anche a proventi non computabili, è necessario, per determinare la quota parte di costi deducibile, procedere ad un calcolo di un **pro rata di deducibilità**, è opportuno fare anche qualche riflessione sulla **ripartizione dell'onere probatorio**. Ciò in quanto è bene rammentare che il processo tributario è di tipo **documentale** e pertanto per avvalorare le tesi prescelte (nel caso, l'inerenza del costo), è indispensabile avere la completa ed esatta documentazione giustificatrice, evidentemente da vagliare in sede di redazione del bilancio e della successiva

dichiarazione dei redditi.

In caso di contestazione della deducibilità di un costo per difetto di inerenza, la prova di quest'ultima ricade solitamente sul contribuente nei casi di **dubbio collegamento** del componente reddituale negativo con l'impresa. Se invece si tratta delle spese strettamente **necessarie** alla produzione del reddito, o comunque fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale (il caso classico è rappresentato dai costi per l'acquisto di materie prime, semilavorati, macchinari indispensabili alla produzione e vendita), sarà l'Amministrazione finanziaria a dover provare l'inesistenza, nel caso specifico, del nesso di inerenza (In tal senso si è espressa la Cassazione con la sentenza n. 6548 del 2012).

La valutazione dell'inerenza del costo transita infine per un'ulteriore riflessione dettata da numerosi precedenti giurisprudenziali: **la congruità ed economicità del costo medesimo**. Le scelte imprenditoriali, in linea teorica, sono **insindacabili**, posto che l'assunzione del "rischio d'impresa" autorizza e legittima finanche la scelta apparentemente non conveniente, se effettuata e giustificata nell'ottica di un preciso disegno di sviluppo; ciò nondimeno tale autonomia decisionale non può giungere a dissimulare comportamenti che in realtà sono totalmente **irrazionali** se valutati secondo i canoni del "buon padre di famiglia".

In simili circostanze è abbastanza evidente che si pone la necessità di avere **completa spiegazione della scelta assunta**, comparando anche eventuali alternative e dando motivazione circa la convenienza imprenditoriale di optare per un costo elevato che magari ha vantaggi estrinseci ed intrinseci rilevanti nel medio/lungo periodo: l'alternativa è la contestazione di comportamento **antieconomico** che nel caso specifico dei costi potrebbe condurre l'Amministrazione finanziaria anche a "conclusioni" ben più pericolose, quale l'utilizzo di **fatture false** o il ricorso alla **sovrafatturazione**, circostanze assolutamente da evitare.