

## ACCERTAMENTO

---

### ***L'inerenza qualitativa consente la deduzione del costo***

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

## TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come noto, il legislatore **detta i precetti generali dell'ordinamento tributario** prevedendo che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi **concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza**; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora **certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni**, come espressamente previsto dalle **norme generali sui componenti del reddito di impresa** contenute nell'[articolo 109 Tuir](#).

Circa l'inerenza **dei costi sostenuti**, le **spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi** - specificatamente disciplinati dall'[articolo 96 Tuir](#) - 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**.

Sullo specifico tema, anche la **prassi operativa** ha fornito **importanti chiarimenti**: il principio di **inerenza economica** richiede necessariamente che i **componenti negativi** si riferiscano alle **attività o ai beni da cui derivano i componenti positivi tassati**.

Di conseguenza, si **riconosce in senso unanime la deducibilità anche degli oneri** che **non sono collegati in maniera diretta ed immediata agli elementi positivi**, essendo **sufficiente una correlazione fra il componente negativo che si intende dedurre e l'attività produttiva di ricavi imponibili**, cioè un **rapporto di causa ed effetto o un collegamento funzionale fra il costo e l'oggetto dell'impresa**.

In definitiva, il **giudizio di deducibilità di un costo per inerenza** riguarda la **natura del bene o del servizio ed il suo rapporto con l'attività d'impresa**, da valutarsi in relazione allo **scopo perseguito al momento in cui la spesa è stata sostenuta**, con **riferimento a tutte le attività tipiche dell'impresa stessa** e non, semplicemente, *ex post* in relazione ai risultati ottenuti in

termini di produzione del reddito (**cf. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III - parte V - capitolo 3 *"Il riscontro analitico-normativo del reddito d'impresa"*, pag. 90 e ss.).

Conformemente, il citato documento di prassi richiama anche l'orientamento espresso con la **circolare ministeriale n. 30/9/944 del 7 luglio 1983**, ove l'Amministrazione finanziaria ha **confermato** che il concetto di inerenza **non è legato ai ricavi dell'impresa** ma **all'attività di questa** e, pertanto, possono essere **considerati deducibili anche costi e oneri sostenuti in proiezione futura**, quali le spese promozionali e comunque quelle **dalle quali si attendono ricavi in tempi successivi**.

In relazione al concetto di **inerenza c.d. "qualitativa"** si è espressa la **Commissione Tributaria Provinciale di Forlì**, con la **sentenza n. 84/1/2020 del 25.06.2020**, nella quale è stato confermato che le spese devono correlarsi **all'oggetto sociale svolto dall'impresa**.

Il giudice di merito ha ricordato che, ad eccezione delle **ipotesi in cui la contabilità viene giudicata inattendibile**, vale il **principio di carattere generale** previsto dal decreto Iva in base al quale la **fattura di acquisto** costituisce un **documento idoneo a rappresentare un costo dell'Impresa**, purché sia redatto in **conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'articolo 21 D.P.R. 633/1972**.

In buona sostanza:

- la fattura, lasciando **presumere la verità di quanto in essa rappresentato**, costituisce idoneo **titolo ai fini della deduzione del costo ivi indicato**;
- una volta **acquisito il documento fiscale** l'Ufficio ha **l'onere di dimostrare**, anche attraverso l'utilizzo di **presunzioni semplici**, la **mancaza delle condizioni per la detta deduzione** e, in particolare, che la fattura sia relativa a **"operazioni oggettivamente inesistenti"** (e. una **mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno**).

In tale seconda ipotesi, l'Ufficio deve **fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata realmente effettuata** provando, ad esempio, che la società che ha emesso la fattura è una mera **"cartiera"**.

Una volta raccolti tutti gli **elementi di carattere indiziario**, grava poi sul contribuente l'onere di **dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate**, *"ma siffatta prova non può consistere nella esibizione della fattura o nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono infatti normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia"* (cf. [Corte di cassazione, sentenza n. 14704 del 27.06.2014](#)).

In buona sostanza, qualora l'Amministrazione non contesti (come invece è accaduto nel caso esaminato dal giudice di prime cure) **l'effettività della prestazione**, il problema della **verifica**

**circa la congruenza dei costi, al quale risulta correlato quello della specificità delle indicazioni desumibili dalla fattura, non rileva sotto il profilo dell'inerenza.**

La Commissione Tributaria Provinciale ha così **richiamato il più recente orientamento giurisprudenziale** espresso in **tema di inerenza** (cfr. **Corte di cassazione, sentenza n. 22938 del 26.09.2018; Corte di cassazione, sentenza n. 450 dell'11.01.2018**), in base al quale **l'inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in proiezione futura, "escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa (giudizio qualitativo oggettivo) e che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discenda dall'articolo 109, comma 5 (ex 75, comma 5) Tuir, concernente, invece, il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza) cioè la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili"**.

I giudici di merito hanno **pienamente condiviso l'orientamento espresso in sede di legittimità**, in base al quale **"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"**.

Sulla base di un **siffatto approccio ermeneutico**, il giudice tributario ha **acclarato l'inerenza dei costi sostenuti rispetto all'attività svolta dalla società verificata**, sottolineando che **"l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'imposta sui redditi e all'iva non può giustificarsi identificando la mancanza di inerenza con la sproporzione o l'incongruità dei costi ..., pur potendo l'antieconomicità e l'incongruità della spesa essere indici rivelatori del difetto di inerenza"**.