



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M. FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO

TESI DI LAUREA

**"REDDITO D'IMPRESA E GIUDIZIO DI INERENZA: DAL
FONDAMENTO GIURIDICO ALL'ANTIECONOMICITÀ"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO/A: ANNA MANTOAN

MATRICOLA N. 1238513

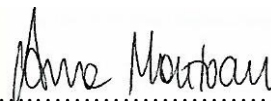
ANNO ACCADEMICO 2021 – 2022

DICHIARAZIONE DI AUTENTICITÀ

Dichiaro di aver preso visione del “Regolamento antiplagio” approvato dal Consiglio del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali e, consapevole delle conseguenze derivanti da dichiarazioni mendaci, dichiaro che il presente lavoro non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Dichiaro inoltre che tutte le fonti utilizzate per la realizzazione del presente lavoro, inclusi i materiali digitali, sono state correttamente citate nel corpo del testo e nella sezione ‘Riferimenti bibliografici’.

I hereby declare that I have read and understood the “Anti-plagiarism rules and regulations” approved by the Council of the Department of Economics and Management and I am aware of the consequences of making false statements. I declare that this piece of work has not been previously submitted – either fully or partially – for fulfilling the requirements of an academic degree, whether in Italy or abroad. Furthermore, I declare that the references used for this work – including the digital materials – have been appropriately cited and acknowledged in the text and in the section ‘References’.

Firma (signature)



SOMMARIO

INTRODUZIONE	I
1. L'INERENZA NEL SISTEMA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO	1
1.1. Il ruolo dell'inerenza nella misurazione della ricchezza: considerazioni introduttive	1
1.1.1. L'inerenza quale regola preposta all'individuazione del reddito rilevante ..	2
1.1.2. Il perimetro d'indagine: dalle imposte sul reddito all'imposta sul valore aggiunto	8
1.1.3. Il collegamento tra scritture contabili e deducibilità dei costi	11
1.2. L'inerenza quale regola generale	14
1.2.1. L'evoluzione del concetto di inerenza	15
1.2.2. Il fondamento giuridico dell'inerenza	19
1.3. Riflessioni conclusive	33
2. TRA PROFILI QUALITATIVI E QUANTITATIVI: IL GIUDIZIO DI INERENZA IN TERMINI DI ANTIECONOMICITÀ	35
2.1. Premesse	35
2.2. Il comportamento dell'imprenditore tra poteri e discrezionalità	36
2.3. La declinazione dell'inerenza nella dimensione qualitativa e quantitativa	40
2.3.1. Evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale	42
2.3.2. Precisazioni in tema di antieconomicità	50
2.4. L'antieconomicità quale presupposto per il ricorso all'accertamento analitico – induttivo	60
2.5. La prova dell'inerenza	64
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	73
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	79

INTRODUZIONE

In materia tributaria il tema dell'inerenza ha sempre suscitato largo interesse, stimolando ampie discussioni tanto in dottrina quanto in giurisprudenza. L'orientamento attuale prosegue in tal senso. Invero, malgrado con il trascorrere del tempo siano stati fissati alcuni punti fermi, altre questioni rimangono tuttora in attesa di un convincimento univoco.

La scelta di incentrare l'elaborato sul giudizio di inerenza è stata dettata proprio in ragione delle molteplici sfaccettature che lo caratterizzano, suscettibili di offrire innumerevoli spunti di analisi agli studiosi e ai pratici del diritto tributario.

La presente trattazione mira ad individuare il significato autentico della regola di inerenza e si propone di approfondire l'esplorazione delle controverse faccende che lo interessano, richiamando l'attenzione sull'evolversi dell'impostazione giurisprudenziale tra profili tradizionali ed attuali. Le tematiche che tratteggiano l'orizzonte delle contestazioni sindacate dall'Amministrazione finanziaria assumono particolare rilievo nell'ambito del sistema di quantificazione del reddito d'impresa, su cui ci si soffermerà in maniera puntuale.

Nel corso del lavoro che segue verranno passate in rassegna diverse tematiche che, per ragioni organizzative, sono state strutturate in due differenti sezioni del testo.

Il primo capitolo si presta ad inquadrare la fattispecie in questione dal punto di vista teorico, ricostruendone il profilo funzionale e applicativo all'interno del sistema di determinazione della ricchezza. Senza volerne anticipare le conclusioni, dal testo del lavoro emergeranno alcune incertezze interpretative dovute ad una difficile demarcazione della regola generale di inerenza. Invero, uno degli equivoci su cui si fondano innumerevoli contestazioni consiste proprio nel ricondurre il giudizio in parola all'interno della disposizione normativa di cui all'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986. Siffatta questione verrà affrontata in tal senso alla luce dei recenti approdi giurisprudenziali concernenti il presupposto di provenienza di tale regola.

Il fulcro dell'elaborato, tuttavia, è racchiuso nel secondo ed ultimo capitolo, ove verrà osservata la curvatura che la regola in parola assume nel terreno delle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria. Dopo aver introdotto la tematica relativa all'individuazione dei confini entro i quali l'imprenditore può assumere le proprie scelte di strategia imprenditoriale in maniera discrezionale, che peraltro rappresenta una degli ambiti in cui si concentrano maggiormente le controversie tra Fisco e contribuente, verrà affrontata in questa sede altresì l'annosa questione relativa all'estensione del concetto di inerenza, inteso come eventuale espressione di una dimensione quantitativa in aggiunta a quella qualitativa. Servendosi degli spunti argomentativi offerti dalle attuali pronunce giurisprudenziali, sono state

effettuate alcune riflessioni in ordine all'impiego del criterio di congruità in rapporto al giudizio di inerenza, per poi proseguire l'analisi apportando specificazioni concernenti le operazioni antieconomiche. Il tutto si è concluso con l'esame di ulteriori aspetti di carattere procedimentale riguardanti il tema dell'onere probatorio e il metodo d'accertamento.

Si ritiene opportuno, a tal punto, procedere con l'indagine delle eterogenee questioni che il concetto di inerenza richiama nello specifico contesto di determinazione del reddito d'impresa, muovendo dalla relativa eventuale sistemazione giuridica e chiudendo con l'approfondimento delle ulteriori tematiche oggetto di dibattito, collegate al profilo dell'antieconomicità.

1. L'INERENZA NEL SISTEMA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

SOMMARIO: 1.1. Il ruolo dell'inerenza nella misurazione della ricchezza: considerazioni introduttive. - 1.1.1. L'inerenza quale regola preposta all'individuazione del reddito rilevante. - 1.1.2. Il perimetro d'indagine: dalle imposte sul reddito all'imposta sul valore aggiunto. - 1.1.3. Il collegamento tra scritture contabili e deducibilità dei costi. - 1.2. L'inerenza quale regola generale. - 1.2.1. L'evoluzione del concetto di inerenza. - 1.2.2. Il fondamento giuridico dell'inerenza. - 1.3. Riflessioni conclusive.

1.1. Il ruolo dell'inerenza nella misurazione della ricchezza: considerazioni introduttive

Nel dichiarato intento di sviluppare la presente trattazione sul giudizio di inerenza, si ritiene opportuno intraprendere tale percorso esplorativo affermando la rilevanza della suddetta regola nell'ambito del sistema di determinazione della ricchezza. In tale prospettiva, il sistema tributario risponde ad un'esigenza di razionalità economica e di precisione tanto che diviene possibile ricondurre il ragionamento sulla regola di inerenza all'interno di un più ampio spazio d'indagine di determinazione differenziale della ricchezza. Essa rappresenta una delle questioni critiche nell'ambito della quantificazione analitico-aziendale, rilevante *sia dal punto di vista dell'esigenza di non duplicare la tassazione, sia dal punto di vista di riconoscere la deduzione dei costi*¹. In altri termini, l'obiettivo è quello di perseguire una *neutralità della tassazione* che si concretizza nella necessità di non tassare quanto è già stato tassato (o verrà tassato) eventualmente in capo ad altri. Orbene, è proprio nel processo di quantificazione dell'obbligazione tributaria, una volta individuato il presupposto d'imposta, che assume rilevanza il giudizio di inerenza.

Nel quotidiano modo d'esprimersi il termine *inerente* è da intendersi quale aggettivo che richiama un senso di appartenenza², un legame di connessione fra due cose che di frequente si rivela caratterizzato da essenzialità. Volendo abbozzare già in questa sede il significato del concetto in parola, la cui particolarità verrà esplicitata successivamente, traslando la propria comune accezione all'ambito tributario è possibile definire in prima approssimazione l'inerenza come la regola intenta a stabilire un nesso di funzionalità tra i componenti economici e l'attività esercitata, tale per cui *i fatti economici che hanno interessato la gestione dell'impresa devono*

¹ Così, Lupi R., La valutazione tributaristica della ricchezza nel prisma della determinazione differenziale, in *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, di Vignoli A., Dike, Roma, 2012, XIV.

² In tal senso si è espresso Panizzolo A., *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa*, in Riv. Dir. Trib., 1999, 675.

*inerire all'esercizio dell'attività d'impresa e non si devono porre in un semplice rapporto di occasionale riferibilità soggettiva all'impresa stessa.*³

Si tratta di una regola di portata globale, idonea ad essere applicata ad una pluralità di tributi. Ci si trova, pertanto, al cospetto di una guida in grado di influenzare in particolare le modalità di prelievo sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo⁴ ed altresì ulteriori modalità di imposizione gravanti sul prodotto della sfera imprenditoriale, ovvero l'imposta sul valore aggiunto. Si ritiene necessario precisare che dalla duplice connotazione menzionata deriva, conseguentemente, una prerogativa funzionale della regola di inerenza sotto certi aspetti differente, come verrà approfondito successivamente.

1.1.1. L'inerenza quale regola preposta all'individuazione del reddito rilevante

Si ritiene opportuno avviare lo svolgimento dell'elaborato estrinsecando la nozione di inerenza poco più in alto accennata, cuore pulsante nel quadro di riferimento e valido punto di partenza al fine di condurre successivi ragionamenti che spaziano da questioni ormai consolidate ad altre tutt'ora oggetto di accesi dibattiti.

Tale regola s'incardina perfettamente all'interno della materia tributaria, rappresentando una sorta di filtro in sede di quantificazione della materia imponibile da assoggettare al prelievo. In questa prospettiva, indispensabile è la presenza di un meccanismo applicativo delle imposte che garantisca il rispetto dei principi fondamentali, soprattutto quelli costituzionali. Nel vasto catalogo di regole che ruotano attorno alla materia, finalizzate peraltro ad enucleare il concetto di giustizia tributaria, essenziale pare l'armonizzata associazione dei principi fondamentali di uguaglianza e capacità contributiva, rinvenibili rispettivamente negli artt. 3 e 53 Cost., il cui combinato effetto è quello di impartire il prelievo fiscale sulla base di una ricchezza effettiva, attenuando sostanziali disparità di trattamento fra contribuenti.

Orbene, è proprio qui che risiede il collegamento con il tema oggetto di discussione. La regola in esame ricopre l'importante ruolo di indirizzamento verso una corretta determinazione della ricchezza fiscalmente significativa. Il reddito rappresenta un indicatore di capacità economica determinato per contrapposizione tra proventi e costi sostenuti nell'ambito di un'attività economica⁵. Trattasi di un indicatore, dunque, che necessita di assumere la

³ Testualmente, Tinelli G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1991, 246.

⁴ Invero, a parere di Vignoli A., *Riflessioni sulla nozione di inerenza e sulla antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2018, 715, dal punto di vista strutturale, un'analisi di questo tipo risulterebbe scarsamente significativa se riguardante le altre categorie reddituali.

⁵ Si è fatto esclusivo riferimento all'indicatore di ricchezza costituito dal reddito in quanto, come accennato in precedenza, sarà sulla categoria delle imposte sul reddito che si concentrerà successivamente l'analisi e più specificatamente sulla categoria del reddito d'impresa.

connotazione di effettività, ossia deve essere in grado di esprimere la reale attitudine alla contribuzione. In altri termini, il reddito dev'essere espressione di una ricchezza netta, caratteristica, quest'ultima, che dunque non può tralasciare la suddetta modalità di tassazione differenziale, ovvero per contrapposizione tra componenti positivi e negativi. Tale è l'evidenza della caratteristica strutturale della suddetta procedura di quantificazione del reddito che l'utilizzo dell'aggettivo *netto* potrebbe addirittura essere ritenuto superfluo, tanto da dare per scontato che quando ci riferisce a tale entità essa sia già manifestazione di un arricchimento effettivo⁶. La determinazione del reddito, in effetti, non può tralasciare i componenti negativi sostenuti nell'esercizio dell'impresa e ad essa inerenti, altrimenti si rischierebbe di mandare a tassazione una ricchezza lorda e dunque non espressiva della reale capacità economica del contribuente. Parimenti, e conseguentemente, le componenti che non hanno nulla a che vedere con l'attività esercitata non dovranno essere considerate al fine di quantificare il reddito stesso. Proprio in tal contesto assume rilevanza la regola di inerenza, per il tramite della quale è possibile riferire un componente economico all'attività d'impresa, collocandolo in un rapporto di causa-effetto con la stessa⁷. L'inerenza, pertanto, si concretizza in un giudizio *di compatibilità tra l'operazione posta in essere ed il programma imprenditoriale*⁸. Stando a quanto affermato a livello giurisprudenziale, essa *va correttamente intesa come accostamento concettuale tra due entità (la spesa, o il costo, e l'impresa), che determina un'imprescindibile ed indissolubile connessione tra le entità medesime e il componente negativo assume rilevanza al fine della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta correlazione a questa o quella specifica componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili per l'impresa*⁹.

Al fine di comprendere pienamente la nozione in parola, si ritiene opportuno introdurre la distinzione tra i concetti di costo e consumo, in vista della determinazione del reddito. Invero,

⁶ In tal senso, Beghin M., *La deducibilità delle sanzioni «antitrust» nella prospettiva della corretta misurazione del reddito d'impresa*, in Riv. Giur. Trib., 2011, 522, il quale sostiene che “Quando si parla di «reddito», di «capacità contributiva» oppure di «idoneità alla contribuzione», si dà per scontato, facendo leva sull'art. 53 della Carta fondamentale, che l'indicatore di forza economica sia espressivo di un arricchimento «effettivo» e, per ciò stesso, «netto», aggiungendo che “Per questo motivo, l'espressione «reddito netto» è di per sé incline alla tautologia, perché l'impiego di quell'aggettivo («netto») costituisce nulla più che la sottolineatura (a nostro avviso superflua), di un inconfutabile dato strutturale, stando al quale il reddito si ottiene sottraendo dall'ammontare complessivo dei proventi riconducibili all'impresa l'ammontare dei costi sopportati per la produzione di quella ricchezza.”

⁷ “Nel senso che i costi sostenuti dall'imprenditore devono, da questi, essere ritenuti utili per il conseguimento dei benefici per l'impresa”, come testualmente affermato da Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009, 7. Si ritiene opportuno segnalare, tuttavia, che recente orientamento giurisprudenziale afferma che l'inerenza non deve essere apprezzata attraverso un concetto di utilità. Tale faccenda sarà approfondita nel capitolo successivo.

⁸ Così, Beghin M., *L'inerenza iva fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in Corr. Trib., 2008, 1869.

⁹ Ci si riferisce alla sentenza Cass., Sez. Trib., 25 novembre 2011, n. 24930, anche se, è da precisare, tale posizione non è originale, nel senso che si tratta della riaffermazione di precedenti dichiarazioni.

siffatta entità differenziale può essere impiegata per l'acquisto di beni e servizi attinenti all'attività economica ovvero alla sfera personale del soggetto. Dal punto di vista generale, il concetto di costo nel campo tributario, derivante dalla disciplina aziendalistica, è da intendersi quale manifestazione del valore di un bene o servizio misurata in termini finanziari e sostenuta nell'interesse di un'attività economica¹⁰. Più specificatamente, il costo è destinato alla produzione di reddito e s'impenna nell'attività da cui poi discende una ricchezza tassabile mentre il consumo è finalizzato al soddisfacimento di specifici bisogni di natura non imprenditoriale, limitati nella loro funzione e nel tempo. Questi ultimi possono riguardare le persone coinvolte nella cerchia familiare e affettiva dell'imprenditore, oltre a egli stesso; ovvero, nel caso di società, può trattarsi di bisogni personali dei soci, amministratori, direttore generale o ancora dei loro familiari¹¹. Il costo, inoltre, differisce dalla spesa in quanto quest'ultima rappresenta un impiego di reddito già prodotto¹². Attenta dottrina, difatti, afferma che *se un acquisto serve per l'azienda- è un costo e non un consumo [...]*¹³. La specificazione offerta risulta necessaria al fine di individuare il presupposto per l'applicazione della regola di inerenza, ossia il *decremento patrimoniale* conseguente alla stipulazione di un atto¹⁴. In termini maggiormente espliciti, gli esborsi riguardanti la propria sfera personale o familiare, spesso inseriti dal contribuente al fine di ridurre il carico fiscale, sono irrilevanti trattandosi di consumi e non di costi¹⁵; dunque *la spesa, per essere configurata alla stregua di costo deducibile, deve trovare [...] giustificazione economica oggettiva esclusiva nella specifica attività, anche non in atto, salva diversa previsione normativa*¹⁶.

Ne consegue che il sindacato di inerenza scaturisce ogni qualvolta l'imprenditore (o il lavoratore autonomo) finisca per compiere atti nell'esercizio dell'impresa (o di arti e professioni) riconducibili, però, alla propria o altrui sfera privata e quindi suscettibili di generare un tornaconto personale. In questa prospettiva, laddove ci si trovasse al cospetto di situazioni che difettano del nesso funzionale tra i componenti di reddito e la specifica attività esercitata, la deducibilità del costo verrebbe negata, onde evitare di giungere all'individuazione di una base imponibile inesatta, cattiva espressione della reale attitudine alla contribuzione della

¹⁰ Così, Giovannini A., "Costo" e "inerenza" in diritto tributario, in Rass. Trib., 2017, 929.

¹¹ Per un maggior approfondimento, si veda Beghin M., *L'abnormità dei compensi pagati agli amministratori tra poteri, regole e funzione del diritto tributario*, in Corr. Trib., 2017, 739.

¹² Sulla distinzione tra i concetti richiamati si veda Beghin M., *Il giudizio di inerenza tra valutazioni ex ante, valutazioni ex post e obblighi contrattuali*, in Riv. Giur. Trib., 2017, 85.

¹³ Testualmente, Lupi R., *La valutazione tributaristica della ricchezza nel prisma della determinazione differenziale* in Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, XIX.

¹⁴ In tal senso, Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 152, il quale ritiene sia più appropriato adoperare tale locuzione in luogo del termine "costo" nel comparto dei redditi d'impresa.

¹⁵ Cfr. Lupi R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, Milano, 2008, 65.

¹⁶ Testualmente, Giovannini A., op. ult. cit.

spesa pubblica. Da un punto di vista più generale, qualora la regola di inerenza non venisse impiegata in maniera scrupolosa, il rischio sarebbe quello di imbattersi in errori di duplice prospettiva, suscettibili di nuocere all'effettività dell'indicatore di forza economica; provocando, da un lato un abbattimento della base imponibile e conseguentemente dando origine ad un salto d'imposta, dall'altro una situazione di sovra-tassazione dovuta all'assoggettamento d'imposta su una ricchezza parzialmente fittizia¹⁷. Specularmente, la deduzione di costi inerenti *realmente sostenuti* non reca alcun vantaggio fiscale in capo all'imprenditore (o al lavoratore autonomo) in quanto egli è assoggettato all'imposta in funzione della propria effettiva capacità contributiva. In termini più semplici, come autorevolmente rilevato, il contribuente *paga di meno perché guadagna di meno*¹⁸. Il minor peso del carico fiscale dovuto alla deduzione di componenti negativi inerenti non costituisce, dunque, un risparmio d'imposta, trattandosi di un mero effetto derivante dalla volontà del legislatore (e non del contribuente) e conseguente alla disciplina di determinazione del reddito¹⁹. Tale specificazione assume rilievo in ragione delle implicazioni che ne discendono con riferimento all'abuso del diritto. Quest'ultimo si basa sul presupposto che il contribuente riduca intenzionalmente il proprio carico impositivo mediante il compimento di un'operazione alternativa a quella che la legge avrebbe espressamente richiesto in tale circostanza, conseguendo così un indebito vantaggio che non trova altra giustificazione economica se non quella del risparmio fiscale. Nel caso in esame, di contro, il mancato ottenimento di vantaggi in termini di risparmio fiscale, collocandosi al di fuori della dimensione comparativa, fa sì che l'indeducibilità di un componente per difetto di inerenza non possa sconfinare nell'abuso del diritto.

La regola in parola, la cui portata generale domina la disciplina della determinazione del reddito d'impresa, comporta la necessità di investigare caso per caso la presenza del suddetto rapporto di strumentalità. Invero, autorevole dottrina afferma che *l'inerenza di una spesa è concetto eminentemente relativo, che dipende dalla specifica attività dell'impresa, dalle sue dimensioni, dalla sua organizzazione, dalle sue esigenze promozionali etc.*²⁰ In concreto

¹⁷ A tal proposito, si veda Beghin M., *La deducibilità delle sanzioni «antitrust» nella prospettiva della corretta misurazione del reddito d'impresa*, in Giur. Trib., 2011, 522.

¹⁸ Così, Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 548; Id., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova della deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in Corr. Trib., 2017, 975.

¹⁹ In tal senso, Tinelli G., *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2013, 325.

²⁰ Testualmente, Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, Milano, 2011, 484.

essa declina in un giudizio sul singolo fatto economico e, conseguentemente, il relativo accertamento si riduce ad un problema di prova²¹.

Volendosi soffermare ora sul profilo della dimostrazione dell'inerenza, è possibile constatare come talune volte la riferibilità del componente reddituale rispetto all'attività, costituisca essa stessa palese manifestazione della regola in discussione, trattandosi di spese *necessarie alla produzione di reddito o fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale*²². Detto in altri termini, il concetto in parola è agevolmente desumibile già esaminando il fatto economico e, dunque, la natura del bene o servizio, senza che vi sia la necessità di operare complessi ragionamenti²³. Tuttavia, è da precisare, la valutazione in base alla natura può essere considerata meramente alla stregua di un segnale indicativo e non già quale prova del difetto di inerenza. Si ritiene opportuno specificare, inoltre, che la formulazione di tal giudizio dev'essere incapsulata all'interno di un più ampio ragionamento costruito muovendo dalla specifica situazione di appartenenza. Come attentamente rilevato dalla dottrina, risulta necessario valutare *il contesto nel quale l'esborso si è verificato* nell'intento di accertare l'attinenza dello stesso²⁴. Parimenti, si sostiene l'esigenza di far combaciare tali considerazioni con le precedenti riguardanti la natura; così facendo tanto più la natura del bene o servizio sarà coerente con l'oggetto dell'attività, tanto più la verifica della sussistenza di inerenza risulterà scorrevole e non costringerà l'interprete all'esecuzione di ulteriori approfondimenti di contesto. Si vuole puntualizzare, infine, che accanto alla natura del costo, altresì l'entità dello stesso è suscettibile di influire sul giudizio di inerenza. Ecco che allora si finirebbe per compiere una valutazione di carattere quantitativo. Per l'approfondimento di siffatta questione non priva di incertezze, si rinvia al capitolo che segue.

Un'ulteriore tematica legata alla portata applicativa della regola in parola attiene al momento temporale in cui si ritiene opportuno che tale valutazione debba essere svolta. In termini maggiormente espliciti, il giudizio di inerenza si concretizza in una valutazione da

²¹ Cfr. Tinelli G., *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2013, 325.

²² Testualmente, Tinelli G., op. ult. cit.

²³ Si intendono segnalare, a titolo di esempio, i calzanti casi proposti da Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 549 e ss. In particolare, l'A. mette in chiaro che l'acquisto di penne, matite, carta e più in generale di articoli di cancelleria s'inquadra perfettamente con il programma imprenditoriale proprio dell'attività di vendita di articoli da ufficio; allo stesso modo, la compera di carni rispetto al comparto macelleria; oppure ancora la spesa di carburante per il gestore di una stazione di servizio. Di contro, qualora l'amministratore di una società si concedesse un viaggio in una località turistica intestando il costo alla società stessa e addirittura portando i propri familiari, ecco che allora tale spesa sarebbe in grado di suscitare ambiguità, pur potendosi collocare in un'eventualità di carattere prettamente commerciale.

²⁴ Si veda Beghin M., *Il giudizio di inerenza tra valutazioni ex ante, valutazioni ex post e obblighi contrattuali*, in Riv. Giur. Trib., 2017, 85, il quale nel caso di specie si riferisce alla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 6443/2016.

svolgere ex ante²⁵ al fatto economico, vale a dire contestualmente alla collocazione contabile dell'elemento reddituale nel sistema delle operazioni poste in essere durante lo svolgimento di attività d'impresa o libero professionale. La ragione che sottende tale impostazione risiede, in primis, nella caratteristica di funzionalità dell'inerenza ai fini della determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante, propedeutica alla presentazione della scheda dichiarativa del periodo d'imposta di riferimento. In questa prospettiva, non assume importanza il periodo d'imposta in cui tali beni inerenti vengono poi impiegati concretamente. Si ritiene che sia sufficiente l'astratto legame tra componente reddituale e attività esercitata²⁶. Secondariamente, per sfuggire al pericolo di offrire giudizi di stampo meramente utilitaristico, trainati da considerazioni a consuntivo effettuate a distanza di anni che risulterebbero ineludibilmente permeate da posteriori informazioni aggiuntive, non presumibili al momento della sopportazione del costo. L'inerenza, dunque, non può essere valutata ex post in virtù degli effetti reddituali rilevati a seguito della conclusione dell'affare giacché, scaturendo da scelte mosse da scopi imprenditoriali, si concretizza in un giudizio di tipo programmatico²⁷.

Occorre puntualizzare che il giudizio in parola concerne tutti i componenti di reddito, vale a dire sia quelli di segno negativo che quelli di segno positivo, motivo per cui si ritiene che tale regola sia meritevole di riflessioni anche con riferimento a quest'ultime²⁸, specie in virtù del fatto che altresì in tal contesto non è stato rilevato un convincimento univoco. Secondo la dottrina, vi è chi sostiene non sia necessario operare un giudizio di inerenza in ordine agli elementi positivi di reddito, in quanto si ritiene che la relativa tassazione non sia altro che la diretta conseguenza della caratteristica di *onnicomprendività* che contraddistingue la categoria dei redditi d'impresa²⁹. Secondo tale prevalente orientamento, il presupposto normativo sarebbe da ricercare negli artt. 6 e 81 del D.P.R. n. 917/1986, in virtù del fatto che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, assume valore non solo il reddito derivante dall'attività concretamente esercitata (d'impresa), bensì anche i ricavi e proventi conseguiti da coloro che sono dotati di una struttura commerciale, ovvero in ragione dell'appartenenza del bene alla sfera giuridica dell'impresa. Viene dunque sottolineata la necessità di operare una distinzione sul soggetto, dalla quale deriva che unicamente nell'ipotesi di soggetti passivi IRES opererebbe

²⁵ A tal proposito, senza pretesa di completezza, si sono espressi Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 236; Beghin M., *Il giudizio di inerenza tra valutazioni ex ante, valutazioni ex post e obblighi contrattuali*, in Riv. Giur. Trib., 2017, 85; Tinelli G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in Riv. Dir. Trib., 2002.

²⁶ Cfr. Beghin M., op. ult. cit.

²⁷ Per un maggior approfondimento, si rinvia a Tinelli G., op. ult. cit.

²⁸ Nel senso che allo stesso modo dei proventi realizzati esternamente alla logica produttiva, altresì i costi non attinenti alla stessa devono rimanere estranei dalla determinazione del reddito. Cfr. Ferranti G., *Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci*, in Il fisco, 2018, 1; Procopio M., *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza (2010-2020) Parte prima*, in Dir. Prat. Trib., 2020, 2303.

²⁹ Così, Vicini Ronchetti A., op. ult. cit., 91 ss.

una presunzione tale per cui, indipendentemente dalla fonte reddituale cui proviene il reddito, esso si qualificherebbe come reddito d'impresa; viceversa, per i soggetti diversi dai precedenti quali enti pubblici, privati o imprenditori individuali sarà necessario verificare la sussistenza del nesso di inerenza rispetto all'attività esercitata. Sul versante opposto si schiererebbe invece chi reputa che l'inerenza del provento all'attività commerciale sia sempre da verificare. In tale prospettiva, sembrerebbe necessario scomputare l'importo del ricavo o provento iscritto tra i componenti positivi di conto economico che, pur essendo attribuibili soggettivamente all'imprenditore, derivino da un'attività diversa da quella imprenditoriale³⁰. La conclusione cui giunge la dottrina sopraccitata nel riflettere in questi termini sembrerebbe favorevole alla prima delle due visioni, in ragione della propria prevalente estensione.

Relativamente alla definizione di inerenza, si vuole anticipare in questa sede che, con il trascorrere del tempo, è andata perdendosi l'iniziale accezione limitativa, a favore di un maggior apprezzamento delle libere scelte imprenditoriali. In tale prospettiva, la dottrina ha affermato che l'inerenza non deve intendersi come *una regola di collegamento formale dei componenti negativi alla struttura organizzativa* derivante dal *semplice inserimento dei componenti negativi in conto economico*. Al contrario, essa delinea *un concetto estremamente dinamico il cui contenuto concreto non deve cristallizzarsi in formule astratte, ma evolversi in aderenza alle esigenze in atto nel modo imprenditoriale*³¹.

A conclusione del presente paragrafo si ritiene necessario puntualizzare che la regola di inerenza, la cui attuale portata è stata tratteggiata nel senso esposto più in alto, costituisce il punto di arrivo di un graduale mutamento interpretativo avente ad oggetto la nozione insita nella regola stessa.

1.1.2. Il perimetro d'indagine: dalle imposte sul reddito all'imposta sul valore aggiunto

Come affermato in precedenza, il giudizio di inerenza assume rilevanza sia con riferimento alle imposte sul reddito sia con riguardo all'IVA, giacché si stanno osservando, con una prospettiva differente, due facce della stessa medaglia: la tassazione della ricchezza attraverso le aziende. Invero, *i ricavi dei fornitori corrispondono quindi ai consumi dei clienti, calcolati entrambi con lo stesso parametro monetario del corrispettivo contrattuale*, si tratta

³⁰ In tal senso, Tinelli G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1991, 257, affermando quanto segue: "Si pensi, a tal proposito, ad un premio percepito dall'imprenditore per meriti non connessi alla sua attività imprenditoriale [...]. In tal caso l'importo corrispondente al premio dovrà essere scorporato dal reddito d'impresa, in quanto non inerente all'attività, ed incluso, eventualmente, tra i redditi diversi ex art. 81, primo comma, lett. D del TUIR."

³¹ Si veda Procopio M., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 1667.

dunque di un *circuito economico-tributario*³². Alla luce di tale parallelismo, si ritiene opportuno porre a confronto i citati comparti impositivi nell'intento di far risaltare i punti di contatto.

Nel momento in cui ci si appresta a circoscrivere il quadro di riferimento occorre indagare preliminarmente sul sistema delle imposte sui redditi. Tra le varie categorie reddituali riconducibili all'art. 6 del Tuir, quelle dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo assumono particolare rilievo. In tale prospettiva, l'inerenza rappresenta una regola cardine, strumentale alla corretta quantificazione della ricchezza fiscalmente rilevante. Partendo dal presupposto che in tal contesto il reddito imponibile è dato dalla differenza tra i proventi e gli oneri, il giudizio in parola consente di portare in deduzione le sole spese che giustificano la produzione di ricchezza. Si ribadisce, dunque, che in siffatto contesto l'inerenza è finalizzata ad affermare la riferibilità dei componenti negativi all'esercizio dell'impresa e dunque la deduzione degli stessi, tralasciando ciò che esula dall'attività posta in essere. In termini maggiormente espliciti, laddove l'imprenditore (o il libero professionista) acquistasse beni o servizi riconducibili alla propria o altrui sfera privata, questi risulterebbero incapaci di generare componenti negativi fiscalmente significativi, rappresentando consumi e non costi. Da ultimo vale la pena soffermarsi, seppur sinteticamente, su ciò che consente di cogliere il distinguo fra le categorie reddituali sopraccitate. Si tratta del momento temporale di imputazione, la cui funzione è quella di individuare il periodo d'imposta in cui il componente positivo o negativo concorre alla formazione del reddito.

Chiarita l'intenzione di fornire alcuni spunti di riflessioni utili per appurare la generale applicabilità ascrivibile alla regola di inerenza, si sposta ora l'attenzione sull'oggetto del prelievo costituito dai consumi. Al fine di cogliere la riconducibilità dell'inerenza all'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, si ritiene opportuno anzitutto focalizzare l'attenzione sui tratti caratterizzanti della stessa. La peculiarità che contraddistingue l'IVA è senza dubbio il proprio schema applicativo, che necessita il coinvolgimento di tutti coloro i quali si collocano in una fase intermedia del ciclo produttivo e distributivo dei beni e dei servizi in direzione del consumatore finale. La partecipazione di tali soggetti, tuttavia, non comporta in alcun modo un aggravio fiscale nei loro confronti. Al contrario, il carattere distintivo della neutralità ha proprio la funzione di scaricare il peso del tributo esclusivamente sul consumatore finale mediante l'esercizio della rivalsa e il diritto alla detrazione. Attraverso la rivalsa, esercitata dal cedente in occasione della vendita, quest'ultimo riversa l'imposta sul consumatore finale. Di contro, per il tramite del diritto alla detrazione esercitato nella circostanza dell'acquisto, il soggetto passivo scorpora dall'IVA che deve versare all'erario, quella a sua volta assolta a monte. Ecco che allora

³² Così, Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, Milano, 2011, 477.

può dirsi raggiunto il punto focale che consente di cogliere il collegamento con la regola in parola. Il diritto alla detrazione dell'imposta è esercitabile dal soggetto passivo IVA unicamente se l'acquisto effettuato è inerente all'attività d'impresa, arti o professioni, purché non si tratti di operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta³³. Detto in altri termini, le considerazioni svolte sinora riguardano esclusivamente le operazioni imponibili, ossia quelle per le quali è prevista l'applicazione dell'imposta. Viceversa, qualora ci si trovasse al cospetto di operazioni esenti la neutralità del tributo risulterebbe compressa, con conseguente spostamento del peso dello stesso in capo al soggetto che precede il consumatore finale nella catena distributiva, in quanto la relativa effettuazione ne pregiudica il diritto alla detrazione. Invero, a norma dell'art. 19, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972, *Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19 bis 2*. Orbene, una volta ristretto il campo di applicazione, è possibile affermare che il giudizio di inerenza ricondotto all'imposta sul valore aggiunto rappresenta dunque un requisito preposto alla salvaguardia della specifica esigenza di neutralità delle operazioni imponibili, assolta anche per il tramite del diritto alla detrazione dell'imposta, ex art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, che potrà pertanto essere riconosciuto esclusivamente a fronte di beni e servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, di arti o professioni³⁴. Si vuole ribadire, dunque, che nelle operazioni esenti IVA tassativamente elencate all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, il divieto di detrazione e il conseguente venir meno della neutralità non dipendono dal profilo di inerenza. In tal contesto la motivazione che sottende l'esenzione è altra, da ricercarsi in ragioni di politica economica quali l'esigenza di tutelare l'interesse pubblico, tesa all'attenuazione del carico fiscale in capo al consumatore finale. Si tratterebbe di "*consumi*" di primaria importanza connessi a motivi di utilità sociale e culturale³⁵. In altri termini, anche qualora il bene fosse perfettamente inerente all'attività d'impresa, la detrazione risulterebbe comunque preclusa fin dall'origine per ragioni di esenzione, diverse, appunto, dall'inerenza.

A tal punto, dunque, si reputa doveroso interrogarsi sulla presenza di elementi comuni ovvero distintivi, tra imposte sul reddito e imposta sul valore aggiunto. Tali tributi rappresentano, evidentemente, strumenti di imposizione costruiti con la medesima logica e poggianti su documentazione univoca, sebbene la seconda a differenza delle imposte sul

³³ Così, Melis G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2015, 656.

³⁴ Per maggiori approfondimenti sul tema dell'inerenza applicata all'imposta sul valore aggiunto, si vedano Greggi M., *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pacini, Pisa, 2012, 24 e ss; Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 255 e ss; Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 51 e ss; Lupi R., *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Giuffrè, Milano, 1991, 300 e ss.

³⁵ Cfr. Centore P., *IVA 2019*, IPSOA, Milano, 2019, 205.

reddito, sia orientata al consumo. Quanto ai profili discordanti, è possibile anzitutto constatare che da un lato il citato art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 fa esplicito richiamo all'inerenza, incorporandosi in una disposizione fiscale di derivazione comunitaria, dall'altro, nelle imposte sul reddito, essa costituisce un concetto che deriva della stessa nozione di reddito³⁶. Inoltre, in sede applicativa l'incidenza della regola in esame è suscettibile di svolgere una differente funzione a seconda dell'oggetto su cui verte il giudizio. Nell'ambito delle imposte sul reddito la regola in parola funge da elemento discriminante, in ragione del quale individuare le sole spese sostenute nell'interesse dell'attività imprenditoriale. Nella sfera dell'IVA essa è funzionale (anche) alla selezione degli acquisti effettuati dal soggetto passivo, garantendo così un'applicazione neutrale del tributo. Lampante è dunque il legame che, in ambedue i sistemi d'imposta, deve sussistere con l'attività esercitata ma l'inevitabile tratto unificante risiede essenzialmente nell'obiettivo che entrambe si propongono di raggiungere, ossia di assicurare che il prelievo impositivo avvenga in aderenza all'articolo 53 della Carta Costituzionale, salvo quanto detto rispetto alle operazioni esenti. In entrambi i comparti, infatti, la regola di inerenza ricopre un ruolo di garanzia nell'individuazione delle sole componenti pertinenti, suscettibili di esprimere l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo in vista della quantificazione dell'imposta³⁷. Per tale ragione si reputa possibile affermare la sussistenza di una certa analogia tra i due comparti.

Conclusivamente, si vuole ribadire che la peculiarità propria dell'IVA richiede che le venga riservata un'autonoma e differenziata trattazione. In virtù di tale causa giustificatrice, il presente lavoro si propone di confinare il perimetro d'indagine alla disciplina delle imposte sul reddito e più in particolare sul reddito d'impresa.

1.1.3. Il collegamento tra scritture contabili e deducibilità dei costi

Nell'intento di svolgere in maniera puntuale la presente indagine, preme sottolineare l'importanza del ruolo ricoperto dal bilancio di esercizio nel comparto dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, suscettibile di individuare un punto di incontro tra la normativa civilistica e quella fiscale. Invero, le disposizioni riguardanti le categorie reddituali sopraccitate, prevedono che la determinazione del reddito fiscalmente rilevante sia caratterizzata dalla derivazione dello stesso dalle risultanze contabili, utile o perdita di esercizio. Tale dipendenza, tuttavia, è solamente parziale in ragione delle variazioni in aumento o in diminuzione da

³⁶ Così, Beghin M., *L'inerenza iva fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in Corr. Trib., 2008, 1869.

³⁷ In tal senso, Greggi M., *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pacini, Pisa, 2012, 15.

apportare al risultato civilistico, secondo quanto stabilito dall'art. 83 del Tuir³⁸. Tale anello di congiunzione trova un'ulteriore dimostrazione nella regola di previa imputazione al conto economico³⁹ ai sensi dell'art. 109, co. 4, del Tuir, il quale richiede come condizione necessaria per il riconoscimento della deducibilità di un componente negativo, l'inclusione dello stesso nel conto economico. Tali considerazioni necessitano di essere inquadrare all'interno di un più ampio contesto di determinazione differenziale. L'*impalcatura organizzativo-contabile* delle aziende offre la visibilità della ricchezza che transita attraverso le stesse grazie alla necessaria esigenza di tenere traccia di spese e incassi in vista della determinazione differenziale⁴⁰. Proprio in virtù di tale analiticità ed affidabilità gli Uffici fiscali ricorrono alla rigidità delle strutture aziendali per intercettare la ricchezza da tassare. Eppure la contabilità non sempre rappresenta un valido punto di partenza per l'individuazione del reddito fiscalmente significativo, tant'è che proprio in tal contesto di ricchezza palese possono avere origine le contestazioni sull'inerenza. Anzitutto in virtù del fatto che l'imputazione di un componente al conto economico *non significa che da quest'ultimo documento debba analiticamente evincersi l'entità e la natura del costo deducibile*⁴¹. Inoltre, non sempre i documenti che stanno alla base del bilancio sono *genuini e correttamente classificati*⁴². Da un punto di vista generale, tanto più è ampia la dimensione ovvero la struttura aziendale, tanto maggiore sarà la probabilità di incorrere in registrazioni effettuate correttamente in ragione della più elevata possibilità che eventuali scorrettezze emergano agevolmente nell'ambito dei controlli. Allo stesso tempo, tuttavia, in una prospettiva di occultamento totale o parziale della ricchezza, è proprio laddove l'azienda risulta spersonalizzata che vi sarà altresì il rischio che tali soggetti tengano comportamenti di arbitraggio fiscale⁴³. Nelle ipotesi menzionate, tali nascondimenti di ricchezza si innestano proprio nelle pieghe della contabilità, la quale potrebbe risultare di conseguenza non pienamente attendibile. Gli elementi di natura cartolare, dunque, possono rivelarsi spesso lontani dalla realtà e volendo ricondurre la questione al tema dell'inerenza, ciò si concretizza

³⁸ Esso si occupa di definire la modalità di determinazione del reddito complessivo per le società di capitali e gli enti commerciali.

³⁹ In tal senso, Miele L., Miele L., Sura A., Bontempo F., Fabi T., *Bilancio e reddito d'impresa 2020*, IPSOA, Milano, 2020, 576.

⁴⁰ Cfr. Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 77.

⁴¹ Così, Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 565.

⁴² Testualmente, Beghin M., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova della deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in Corr. Trib., 2017, 975.

⁴³ Come sottolineato da Vignoli A., op. cit., 47, si può ricorrere alla registrazione di costi fittizi ovvero intestare spese della società a soggetti prestanome. In questi casi l'occultamento della ricchezza affonda le proprie radici nella contabilità e così "[...] i bilanci finiscono per inglobare sia le operazioni economiche che potremmo definire 'neutrali' rispetto al core business dell'impresa, sia quelle che se ne discostano", Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 262. Si veda ulteriormente l'approfondimento proposto dallo stesso A., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova della deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in Corr. Trib., 2017, 975.

laddove l'imprenditore (o il lavoratore autonomo) tentasse di camuffare spese personali o comunque extra imprenditoriali in costi, attraverso l'intestazione degli stessi all'impresa. La medesima contabilità viene poi valorizzata anche in tema di onere probatorio⁴⁴. Invero, alcuna dottrina sostiene che sarebbe da attribuire alla stessa una valenza dimostrativa dotata di una certa stabilità che può essere negata solo in presenza di *apporti probatori di senso opposto*⁴⁵. Ulteriore dottrina ritiene che le scritture contabili siano dotate di prova legale relativa, nel senso che [...] *i dati desumibili dalle scritture contabili sono vincolanti per il Fisco, a meno che quest'ultimo non dimostri che le registrazioni sono irregolari o, nel loro complesso, inattendibili*⁴⁶. Tuttavia, ciò non significa che la mera rilevazione contabile possa costituire la prova dell'inerenza, dovendosi valutare anche la ragione che sottende la spesa, atteso che la contabilità non sempre costituisce una fedele rappresentazione dei fatti in essa esposti. La contestazione sulla deducibilità di un costo necessita, dunque, della relativa prova e l'attività di accertamento compiuta dagli Uffici fiscali, non volendo snaturare il carattere di determinazione analitica su cui si fondano le imposte sul reddito, prenderebbe avvio proprio dalla verifica sulla regolarità delle scritture contabili che imprenditori e professionisti devono obbligatoriamente tenere⁴⁷, salvo poi procedere con l'utilizzo di metodi induttivi pur in presenza di una contabilità tenuta in maniera regolare, qualora le stesse risultassero inattendibili⁴⁸. Si sostiene, dunque, che non sempre il documento sia sufficiente per attestare in maniera certa l'inerenza e volendo utilizzare le autorevoli parole della dottrina, in questi casi *la fiscalità analitico aziendale entra parzialmente in crisi, perché i documenti non consentono di stabilire con sufficiente probabilità la natura o la concreta utilizzazione del servizio sottostante*⁴⁹.

⁴⁴ A tal proposito attenta dottrina afferma che “[...] in materia tributaria, la contabilità sarebbe assistita da una sorta di presunzione di veridicità in favore del contribuente. L’affermazione, che si giustifica alla luce della fiducia accordata alle scritture in sede di riforma, può essere accolta se intesa in senso atecnico, come espressione dell’efficacia probatoria privilegiata rivestita dalle scritture e della funzione garantistica che esse svolgono rispetto alle argomentazioni utilizzabili dall’amministrazione”, Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale: contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Giuffrè, Milano, 1999, 7, nota 16.

⁴⁵ Le affermazioni di Tinelli G., *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2013, 325, si basano sulle seguenti pronunce della giurisprudenza di legittimità: Cass., Sez. Trib., 20 novembre 2001, n. 14570 e Cass., Sez. Trib., 11 febbraio 2001, n. 3305.

⁴⁶ In tal senso si veda, Beghin M., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova della deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in Corr. Trib., 2017, 975. In termini pratici l’A. riassume la questione come segue: “In breve: a) in caso di controllo fiscale, il contribuente presenta all’Agenzia delle entrate le proprie scritture; b) l’Agenzia deve prendere in considerazione il contenuto delle suddette scritture; c) peraltro, se la stessa Agenzia intende metterne in discussione il contenuto, essa deve provare che ciò che è stato registrato non corrisponde al vero, oppure è stato mal qualificato o mal trattato dal punto di vista dell’impatto sulla determinazione del reddito imponibile.”

⁴⁷ Ci si riferisce ai metodi di accertamento ai sensi dell’art. 39 del D.P.R. n. 600/1973.

⁴⁸ A tal proposito, Salvati A., *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo*, in Rass. Trib., 2009, 816, afferma che “E tanto perché la regolarità della tenuta delle scritture contabili non implica all’evidenza la certezza assoluta in ordine all’effettività del reddito prodotto, avendo esclusivamente la funzione di documentare e serbare memoria di quanto prodottosi nella sfera giuridica del contribuente [...]”.

⁴⁹ Cfr. Lupi R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, Milano, 2008, 66.

La conclusione del presente ragionamento, dunque, è evidente. Senza dubbio la contabilità rappresenta il punto partenza per accertare l'inerenza, in quanto proprio dal bilancio prende avvio la determinazione del reddito fiscalmente significativo. Il rilievo che essa assume viene inoltre confermato dalla subordinata possibilità di disattendere le risultanze contabili solo in virtù della sussistenza di presunzioni qualificate, ovvero gravi, precise e concordanti⁵⁰. Tuttavia, altrettanto vero è che le stesse costituiscono una rappresentazione ambigua⁵¹ che annebbia la vista dell'osservare, non essendo distinguibili le sole componenti economiche inerenti e dunque rilevanti per la misurazione dell'entità differenziale, poiché al loro interno si innestano meccanismi di occultamento di ricchezza che si collocano ben distanti dal garantire quella funzione di affidabilità nella determinazione della capacità economica attribuibile alle organizzazioni aziendali. Alla luce di quanto sinora esposto emerge l'incessante necessità di condurre i ragionamenti improntati sull'inerenza facendo costantemente richiamo alla verifica della concreta circostanza in cui ci si trova.

1.2. L'inerenza quale regola generale

Circoscritto il perimetro d'indagine, si ritiene opportuno affrontare in questa sede un'ulteriore difficoltà che avanza nel discutere sulla tematica dell'inerenza, ossia l'identificazione della *latitudine*⁵² della regola in parola alla quale, come si avrà modo di cogliere al termine della lettura del presente paragrafo, può attribuirsi la qualifica di regola generale. Più specificatamente, si ha a che fare con la faticosa individuazione, all'interno del nostro ordinamento giuridico, di una espressa nozione di inerenza da cui a sua volta possono discendere, in un secondo momento, problemi di interpretazione che riguardano il profilo di rilevanza della stessa da un punto di vista qualitativo e quantitativo. Orbene, su tali aspetti è possibile riscontrare la presenza di ampia letteratura, dottrina e giurisprudenza, peraltro spesso contrastanti, avendo la questione origine tutt'altro che recente.

Alla luce delle considerazioni appena effettuate, ci si appresta ad affrontare siffatta criticità nei paragrafi che seguono.

⁵⁰ Sul punto, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 132, sostiene che “Sennonché, anche se è indiscusso che la regolarità della contabilità non può costituire di per sé uno sbarramento all'azione di accertamento, non sostanziososi in un baluardo di correttezza sostanziale dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, è altrettanto vero che, per correggere le risultanze di una contabilità regolare a mezzo di ragionamenti di carattere presuntivo, il legislatore ha inteso subordinare la legittimità delle ricostruzioni induttive alla sussistenza di presunzioni qualificate.”

⁵¹ Si rinvia a Nuzzo E., *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in Giur. Comm., 1985, 810, secondo il quale la contabilità è condizionata dalla ricerca dell'esattezza matematica nell'ambito della quantificazione del reddito.

⁵² L'espressione è di Beghin M., *Perdite su crediti, antieconomicità dell'operazione e giudizio d'inerenza*, in Corr. Trib., 2008, 377.

1.2.1. L'evoluzione del concetto di inerenza

Al fine di consentire una migliore comprensione dell'argomento, si ritiene essenziale ricostruire, in via preliminare, l'evoluzione del concetto di inerenza in chiave storica, specificando che quest'ultima si muove di pari passo con il mutamento della nozione di reddito d'impresa fiscalmente rilevante avvenuta nel corso del tempo, in quanto trainata dal parallelo cambiamento della realtà economica⁵³. Tuttavia, per ragioni di semplificazione, la questione da ultimo citata non sarà oggetto di approfondimento nel presente lavoro.

Ciò premesso, è possibile rinvenire una prima enunciazione del concetto di inerenza nell'art. 32 del T.U. 24 agosto 1877, n. 4021 (Testo unico istitutivo dell'imposta di ricchezza mobile) il quale richiamava in maniera analitica per le classi di redditi industriali una moltitudine di spese *inerenti la produzione* e pertanto ammesse in deduzione⁵⁴ ma prevedendone, al contempo, altrettante escluse da tale deducibilità. Dalla minuziosità della norma derivava, evidentemente, un'interpretazione restrittiva⁵⁵. Tale accezione è identificabile nelle significative parole della risalente dottrina, la quale reputava fossero inerenti unicamente le spese essenziali per la produzione, vale a dire quelle in assenza delle quali quest'ultima non avrebbe potuto realizzarsi⁵⁶. Diede il proprio apporto sull'argomento altresì l'Amministrazione finanziaria mediante la Normale n. 45⁵⁷, stando alla quale la nozione di inerenza necessitava della simultanea presenza *dell'immediato, diretto, necessario ed attuale* legame di causa ed effetto tra la spesa sostenuta e la determinazione del reddito.⁵⁸ Volendosi momentaneamente soffermare, tra i molteplici requisiti poc'anzi citati, su quello dell'immediatezza, preme sottolineare la conseguenza scaturente dal suddetto attributo, tale per cui, in ragione della mancanza di un indispensabile nesso temporale tra l'onere e la produzione di reddito, faceva seguito l'esclusione delle spese sostenute in proiezione futura, indipendentemente dalla loro natura.

⁵³ Per un maggior approfondimento in tal senso, si veda Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 92 e ss.

⁵⁴ Il suddetto articolo del Testo Unico, richiamato da Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 17, disponeva che "si terrà conto, in deduzione, delle spese inerenti la produzione, come il consumo delle materie grezze e strumenti, le mercedi degli operai, il fitto dei locali, le commissioni di vendita e simili."

⁵⁵ In tal senso, Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009, 36.

⁵⁶ Cfr. Quarta O., *Commento alla legge sulla Imposta di Ricchezza Mobile*, vol. II, terza edizione, Società Editrice Libreria, Milano, 1920, 184, il quale precisò che "la inerenza di una cosa ad un'altra importa che tutte e due siano per loro natura inseparabili, o che non possano essere separate fuorché mentalmente ed in astratto".

⁵⁷ L'intervento sul tema è stato messo in pratica attraverso la suddetta Normale n. 45 emanata nel 1902, facendo riferimento alla sentenza della Commissione Tributaria Centrale 20 dicembre 1885, n. 82537.

⁵⁸ Così, Graziani F., *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca*, in AA. VV., *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, (a cura di) Falsitta G. e Moschetti F., Giuffrè, Milano, 1994, 55.

Già dal primo dopo Guerra è possibile riscontrare un atteggiamento maggiormente flessibile di giurisprudenza ed Amministrazione finanziaria in ordine alla deducibilità dei costi. A confermare ciò, la circolare n. 12877 datata 22 dicembre 1926 stabiliva, con specifico riferimento alle spese di costituzione della società e di registrazione dei contratti, che fossero [...] ammesse in deduzione quelle che, pur essendo state fatte prima della produzione del reddito, fossero riconosciute indispensabili perché la produzione stessa potesse iniziare a compiersi⁵⁹. Si assisteva, dunque, ad un'ampiezza di vedute rispetto al requisito di correlazione temporale, incline ad ammettere la deduzione di alcune spese, se pur limitate a quelle poc'anzite, sostenute con data anteriore all'inizio del ciclo produttivo. Esse spese venivano qualificate come spese preparatorie e, conseguentemente, erano considerate funzionali alla produzione di reddito ovvero *consumate* in vista dello stesso, rimanendo dunque evidente che dovesse trattarsi di spese ancora saldamente agganciate al requisito di necessità⁶⁰. In questa prima fase storica, il collegamento tra le componenti negative e il reddito prodotto era da ritenersi in senso materiale, ovvero in termini di compenetrazione fisica nel reddito stesso. In termini maggiormente espliciti, *spesa inerente alla produzione è solo quella che incorpora o comunque si compenetra nel prodotto in modo che essa spesa, man mano che vada devoluta alla produzione, dia vita al prodotto*⁶¹. In tal senso si pronunciò un ulteriore studioso del diritto, secondo il quale *le spese di produzione sono quelle che sostanzialmente concorrono alla effettiva produzione del reddito, ossia quelle che si compenetrano col reddito e dal quale non si possono separare senza venire meno la produzione stessa*⁶².

Di più ampio spettro fu il processo di revisione del legislatore avvenuto negli anni Cinquanta, anzitutto rinvenibile nell'introduzione di un prima vera e propria disposizione contenente le modalità di determinazione dell'imponibile delle imprese commerciali, introdotta dalla legge 5 gennaio 1956, n. 1⁶³. Da un punto di vista generale, in tale lasso di tempo si giunse ad una formulazione più estesa del concetto in esame mediante l'avvento del t.u.i.d. 29 gennaio 1958, n. 645. Attraverso tali disposizioni si andava eliminando il principio di necessità della spesa, valutando invece l'inerenza con riferimento ad un più ampio concetto di produzione del reddito rispetto a quello vero e proprio inteso sino a quel momento, che individuava il collegamento con la produzione nella più ristretta accezione di attività di produzione o ciclo

⁵⁹ Si vuole precisare che il richiamo della circolare del Ministero delle finanze e gli aspetti ad essa collegati provengono da Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 19.

⁶⁰ In tal senso, Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009, 38.

⁶¹ Testualmente, Traina-Portanova, *Spese e passività deducibili nell'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1956, 356.

⁶² Testualmente, D'Angelillo F., *Trattato teorico-pratico sulla imposta di ricchezza mobile: principi di diritto dell'estimazione*, Tipografia Arti Grafiche Liguri, La Spezia, 1928, 269.

⁶³ Così, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 20.

produttivo. Invero, l'art. 91 del sopracitato t.u.i.d. n. 645/58 disponeva che *il reddito netto è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi lordi che compongono il reddito soggetto all'imposta e l'ammontare delle spese e passività inerenti alla produzione di tale reddito*. In questa prospettiva, venne ammessa la deducibilità degli elementi negativi di reddito attinenti al ciclo produttivo, sebbene indirettamente collegati allo stesso. In particolare, è stato osservato che ciò che acquisiva rilevanza non era più la necessità intesa come indispensabilità della spesa, bensì la relativa strumentalità in funzione della produzione del reddito⁶⁴. Siffatta propensione era orientata ad una gestione imprenditoriale effettiva, maggiormente attenta all'analiticità delle componenti di reddito e di conseguenza ancora più aderente al principio di capacità contributiva⁶⁵, conformemente al motivo ispiratore della riforma la cui intenzione era quella di individuare il reddito realmente conseguito, differentemente dalle precedenti modalità che consentivano di giungere ad un risultato approssimativo.

Radicale fu la riforma tributaria introdotta negli anni Settanta, durante i quali il legislatore giunse ad una successiva estensione di quella che, a primo avviso, venne considerata la nozione di inerenza, i cui tratti vennero delineati nell'art. 61, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597. Stando al richiamato articolo, *i costi e gli oneri diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni di questo Titolo sono deducibili se ed in quanto siano stati sostenuti nell'esercizio dell'impresa e si riferiscano ad attività e operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa*. Dall'osservazione della disposizione citata emerge con sufficiente chiarezza una successiva ed ulteriore progressione del concetto di inerenza, il quale non richiedeva più un collegamento con la produzione ma con *attività e operazioni*. La letteratura sottolinea che, in realtà, tale disposizione venne interpretata non quale norma contenente la regola in parola, bensì come la regola finalizzata a disciplinare la deducibilità dei costi non esplicitamente menzionati da altre norme⁶⁶. Nonostante ciò, le considerazioni effettuate poco più in alto in ordine alla portata innovativa della norma rimangono valide in ragione della condivisibile, duplice modalità di osservazione della disposizione stessa. Attenta dottrina, invero, ha ritenuto di poter analizzare separatamente il testo della stessa, individuando due requisiti⁶⁷. Il primo, quello soggettivo,

⁶⁴ Così, Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 26.

⁶⁵ In tal senso, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 21.

⁶⁶ Cfr. Procopio M., op. ult. cit., 46 ss., il quale afferma che "Sul piano della struttura l'art. 61 fu interpretato, prima delle modifiche apportate dalla legge 4 novembre 1981, n. 626, alla stregua di una norma avente carattere 'residuale' con la conseguenza che il limite di deducibilità doveva rendersi applicabile esclusivamente a quei costi non espressamente disciplinati da altre norme contenute nel Titolo V del D.P.R. 597/73 e che quindi la norma non contenesse un principio di inerenza; secondo tale indirizzo, la disposizione era diretta a prevedere la deducibilità dei componenti negativi non altrove disciplinati sempreché, naturalmente, inerenti" e in senso conforme Tinelli G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1991, 256 e Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 34.

⁶⁷ Così, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 22.

riguarderebbe il collegamento tra la spesa e l'attività d'impresa, riconducibile quindi al concetto di inerenza; il secondo, quello oggettivo, avrebbe a che fare con la relazione tra costi e ricavi, riferibile invece ad una regola da tenere distinta da quella in parola. Relativamente alla regola di inerenza, dunque, l'aspetto innovativo della riforma risiedeva nel riconoscimento della deducibilità di tutte le spese considerate utili per la produzione di reddito⁶⁸, in quanto potenzialmente capaci di generare ricavi in futuro. Tale affermazione consente di abbozzare una delle problematiche che verranno affrontate nella presente trattazione, conseguente all'adozione di una siffatta definizione riconducibile alla questione della sindacabilità delle scelte strategiche effettuate dall'imprenditore in ragione del loro collegamento con i concetti di utilità o necessità della spesa. Si vuole porre l'accento su un ulteriore aspetto che, negli anni a venire, avrebbe generato problematiche interpretative collegate alla regola in parola. Trattasi del profilo della congruità dell'ammontare della spesa che, a partire dagli anni Ottanta, venne identificato quale condizione per la deducibilità dei costi⁶⁹. Fin da questo momento viene rilevato il rischio cui potrebbe portare l'adozione di un siffatto criterio di natura soggettiva, lasciato alle mani delle arbitrarie valutazioni dell'Amministrazione finanziaria.

Un ulteriore ampliamento della disposizione trovò spazio nelle modifiche apportate all'articolo 74 del richiamato D.P.R. n. 597/73⁷⁰, per il tramite delle quali, attraverso un'interpretazione di tipo estensivo, venne meno il riferimento alle operazioni precedentemente previsto accanto alle attività, rimanendo esclusivamente quest'ultimo. Nella moderna formulazione, quindi, acquisiva maggiore importanza l'attività complessivamente esercitata in vista del raggiungimento dell'oggetto sociale, trascurando invece il singolo atto economico posto in essere dall'impresa. La possibilità di portare in deduzione i costi, dunque, dipendeva dalla loro riferibilità all'attività d'impresa.

La parentesi evolutiva del profilo storico volge al proprio capolinea con la più recente formulazione rinvenibile nel Tuir all'art. 109, comma 5 che, a parere di discreta parte della giurisprudenza tradizionale, recherebbe la regola di inerenza. Analogamente alle precedenti norme sul tema a partire dal D.P.R. n. 597/73, tale regola è considerata da alcuni implicitamente desumibile dal suddetto articolo e pertanto collocabile fra le norme generali per la determinazione del reddito d'impresa, sebbene non trovi espressamente richiamo in uno specifico riferimento normativo. L'argomento da ultimo citato, riguardante la fonte che detta le

⁶⁸ In tal senso, Boria P., *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in Riv. Dir. Trib., 1992, 412.

⁶⁹ A tal proposito Graziani F., *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca*, in AA. VV., *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, (a cura di) Falsitta G. e Moschetti F., Giuffrè, Milano, 1994, 80 ss., richiama la Circolare Ministeriale 8 aprile 1980, n. 9/121 la quale sembra introdurre il requisito sopra esposto.

⁷⁰ Tale rivisitazione avvenne attraverso l'art. 1 della Legge 4 novembre 1981, n. 626.

origini della regola dell'afferenza, costituisce una controversia storicamente dibattuta, sulla quale giurisprudenza e dottrina hanno continuato ad esprimersi in senso opposto. Nel corso della presente trattazione vi sarà modo di smentire l'orientamento poc' anzi descritto, fornendo adeguato approfondimento sulla tematica.

In definitiva, il percorso ricostruttivo dell'evoluzione del concetto di inerenza consente di effettuare alcuni apprezzamenti di carattere valutativo. In primo luogo, però, occorre apportare un'ultima precisazione⁷¹. Ai tempi dell'imposta di ricchezza mobile era possibile annoverare un moderato quantitativo di regole funzionali alla determinazione del reddito d'impresa che, implementate da appropriati regolamenti, consentivano di individuare alcune specificità che si contraddistinguono tuttora nel nostro ordinamento. Anzitutto la previsione di una regola di inerenza al fine di dedurre i costi e, secondariamente, l'impiego del risultato di bilancio quale dato di partenza per la quantificazione della base imponibile. Con il trascorrere del tempo si è osservata, inoltre, una progressiva riduzione dell'intensità attribuita alla regola in parola e, nel contempo, il conferimento di una maggiore fiducia al prospetto di bilancio civilistico. Tali osservazioni assumono rilevanza alla luce di quanto verrà narrato successivamente.

In conclusione, esaminando la direzione innovatrice adottata dal legislatore con riferimento alla definizione nonché alla funzione stessa della regola in esame, passata nel corso del tempo da un concetto inteso in termini fisici ad un'accezione più ampia e meno rigorosa, nonché maggiormente in sintonia con il principio di effettiva capacità economica dovuta all'ampliamento del concetto di reddito, è possibile cogliere, in un secondo momento, la ratio che soggiace all'odierna accezione di inerenza, che dovrebbe condurre lo studioso tributario verso la corretta direzione interpretativa e che, dunque, consente di formulare le considerazioni che seguono.

1.2.2. Il fondamento giuridico dell'inerenza

In apertura del presente paragrafo occorre effettuare una breve premessa al fine di specificare la ragione giustificatrice di quanto verrà esposto in seguito.

Sin dal principio una delle tematiche più discusse in ordine al tema dell'inerenza riguardava l'interrogativo circa la sussistenza o meno di una disposizione che ne sancisse i tratti caratterizzanti e che, al contempo, ne definisse il contenuto. Presumibilmente, l'incessante ricerca di una soluzione interpretativa di carattere risolutorio è stata trainata, oltre che

⁷¹ Le precisazioni che seguono sono il frutto delle attente osservazioni di Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 38.

dall'esigenza applicativa di illustrarne le modalità di attuazione, altresì dalla necessità di avere un solido punto di appoggio che dovrebbe essere rappresentato dalla presenza di una disposizione scritta. Volendo ricostruire un percorso argomentativo in tal senso, muovendo da una più ampia prospettiva, indispensabile è il richiamo del costituzionale principio della riserva di legge statuito dall'articolo 23 della Costituzione, stando al quale le prestazioni personali e patrimoniali devono essere curvate sul contribuente mediante la legge. Ciò sta a significare che il dovere giuridico, o in termini più semplici le regole, sono imperniati sulla legge ed è proprio su tali regole che si fonda il presupposto per ricorrere, in caso di necessità, all'intervento del Giudice. La funzione delle disposizioni normative, dunque, e in senso più ampio della riserva di legge, è quella da un lato di tutelare il contribuente di fronte alle possibili manipolazioni di potere, nonché di attribuire un certo grado di certezza del diritto poiché proprio le regole scritte costituiscono il punto di partenza per svolgere ragionamenti sulle operazioni economiche⁷², nel senso che il contribuente deve poter conoscere sin da subito il peso fiscale che emergerà da tale operazione. Specularmente, gli illegittimi vantaggi ottenuti dal contribuente potranno essere contestati solo sulla base di disposizioni scritte⁷³. Tralasciando momentaneamente tali considerazioni, che verranno riprese in un secondo momento, si procede ora con l'indagine delle tematiche sopra annunciate.

Soltanto di recente la giurisprudenza è pervenuta ad un consolidato orientamento nel tracciare il fondamento giuridico della regola di inerenza, ritenendo pressoché superata l'impostazione tradizionale secondo la quale la relativa definizione discenderebbe dall'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986. A sostegno dell'affermazione ora pronunciata, si riscontrano recenti sentenze della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, le quali sembrerebbero adottare un atteggiamento rilevatore di un cambio di rotta. L'obiettivo che ci si propone nel presente paragrafo è quello di illustrare l'attuale punto di arrivo del mutamento normativo (ed interpretativo) avente ad oggetto la regola in parola, ponendo a confronto la passata posizione ed i successivi approdi giurisprudenziali sul tema.

Malgrado i numerosi tentativi di inquadrare l'inerenza in una disposizione, parte della dottrina⁷⁴ afferma che la stessa non è attualmente oggetto di alcuna esplicita enunciazione nel

⁷² Per ulteriori approfondimenti sulla questione, si rinvia a Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 73 ss.

⁷³ In tal senso, Beghin M., *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, in Corr. Trib., 2011, 937.

⁷⁴ Senza pretesa di esaustività, si sono espressi in tal senso Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 17; Procopio M., *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza (2010-2020) Parte prima*, in Dir. Prat. Trib., 2020, 2303; Lupi R., *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in Rass. Trib., 2004, 1935; Nussi M., *Il principio di inerenza*, in AA. VV., *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, (a cura di) V. Uckmar e Tundo F., III, Giuffrè, Milano, 2003, 25; Panizzolo A., *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa*, in Riv. Dir. Trib.,

diritto positivo, differentemente da quanto avveniva nel passato⁷⁵, tanto che c'è stato chi è giunto a considerarla *una norma senza disposizione*⁷⁶. Siffatta insufficienza normativa, ad avviso del medesimo orientamento, avrebbe generato nel corso degli anni non poche ripercussioni in sede applicativa del concetto stesso. Di senso contrario è sempre stata la passata posizione nella quale si sono schierate la prevalente giurisprudenza di legittimità e l'Amministrazione finanziaria, le quali avvaloravano la tesi originaria, favorevole ad individuare la fonte del giudizio in parola nell'art. 109, comma 5, del Tuir⁷⁷. Invero, l'impostazione tradizionale individuava la fonte della regola di inerenza nel suddetto articolo, stando al quale *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 escluse. 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*. Tuttavia, tale disposizione, suscettibile di essere adeguata ad interpretazioni più o meno restrittive, sebbene costituisca il risultato di una progressiva manipolazione della relativa disposizione originaria, poco si presta a descrivere l'inerenza.⁷⁸ Quest'ultima esplica la propria funzione impedendo che, in vista della

1999, 675; Zizzo G., Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, (a cura di) F. Tesaurò, II, Utet, Torino 1994, 557.

⁷⁵ Ci si riferisce ai tempi dell'imposta di ricchezza mobile.

⁷⁶ Così, Boria P., *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in Riv. Dir. Trib., 1992, 412 e in maniera conforme Procopio M., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in Dir. Prat. Trib., 2018, 1667; Ballancin A., *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in Rass. Trib., 2013, 590; Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 35; Nussi M., *Il giudizio di inerenza dei compensi agli amministratori tra insindacabilità delle scelte imprenditoriali e autonomia dai fenomeni simulatori o elusivi*, in Riv. Giur. Trib., 2011, 400; Panizzolo A., *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*, in Riv. Giur. Trib., 2001, 1033.

⁷⁷ Relativamente alla giurisprudenza, tale orientamento è stato pronunciato da Cass., Sez. Trib., 11 agosto 2017, n. 20049; Cass., Sez. Trib., 10 giugno 2016, n. 11942; Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2016, n. 7649; Cass., Sez. Trib., 8 luglio 2015, n. 14221; Cass., Sez. Trib., 5 novembre 2014, n. 23559; Cass., Sez. Trib., 20 dicembre 2013, n. 28532. Per la prassi che si è espressa in tal senso, si propongono, a titolo esemplificativo, la risoluzione del 16 maggio 2008, n. 196/E, mediante la quale l'Agenzia delle entrate, nel pronunciare il proprio parere interpretativo, sostenne che "in linea generale, con riguardo al requisito di inerenza dei costi opera la disposizione contenuta nell'articolo 109, comma 5, del TUIR [...]" e la risoluzione del 9 novembre 2001, n. 178/E, con cui si affermò che "queste categorie di costi sono deducibili fiscalmente nel solo rispetto dei limiti fissati dallo stesso articolo 63, indipendentemente dalla valutazione della loro inerenza ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, come invece richiesto dallo stesso articolo 75".

⁷⁸ Per quanto riguarda i lavori monografici e la dottrina pronunciate contrari ad identificare l'inerenza nell'art. 109, comma quinto, del D.P.R. n. 917/1986, si veda Vignoli A. *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 40; Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 237; Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 137; Zizzo

quantificazione del prelievo, possano prendere parte alla valorizzazione del reddito d'impresa talune componenti non riferibili alla stessa ma rispondenti ad una logica di estraneità rispetto al fenomeno reddituale.

Procedendo in tal senso, le considerazioni che si possono trarre, generano importanti ricadute. Anzitutto appare evidente che il ruolo ricoperto dall'inerenza non corrisponda a quanto sancito dal legislatore tributario al comma 5, art. 109, del Tuir., il quale può essere interpretato, in una versione maggiormente estensiva, come un *giudizio di inerenza di secondo grado*⁷⁹. Tuttavia, la clausola incapsulata in tale disposto normativo e riconducibile alla c.d. regola generale di correlazione tra costi deducibili e proventi tassabili non deve essere confusa con l'accezione di inerenza in senso stretto, ottemperando le due ad esigenze del tutto differenti. Invero, la citata regola di correlazione, *concepita dal legislatore come un antidoto*, ha lo scopo di scongiurare una possibile dilatazione dell'agevolazione fiscale, ovvero di *contrastare [...] situazioni di asimmetria tra il momento della deduzione e il momento della tassazione*⁸⁰. In termini più precisi, l'indicazione normativa, che si riferisce a tutti i componenti negativi di reddito ad eccezione degli interessi passivi e degli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, disciplina una triplice conseguenza in termini fiscali⁸¹. A confermare l'inadeguatezza dell'art. 109, co. 5, del Tuir, attenta dottrina ha affermato che l'applicazione di tale norma con riferimento all'inerenza porterebbe alla paradossale circostanza di ammettere in deduzione spese che esulano dal programma imprenditoriale, in chiara contraddizione con la regola stessa⁸². Inoltre, il più volte citato comma 5 recante la regola della correlazione, è da precisare, sebbene si collochi assieme all'inerenza (e alle altre regole generali ex art. 109 del Tuir) all'interno della medesima macro categoria delle regole che presiedono la determinazione del

G., Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, (a cura di) F. Tesauro, II, Utet, Torino 1994, 557; Boria P., *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in Riv. Dir. Trib., 1992, 412; Marellò E., *Involuzione del principio di inerenza?*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2002, 480.

⁷⁹ Così, Beghin M., *L'abnorme ampliamento della regola di correlazione tra costi deducibili e proventi tassabili*, in *Il fisco*, 2019, 1, secondo il quale "la regola generale di correlazione tra costi deducibili e proventi tassabili, incardinata nell'art.109, comma 5, T.U.I.R., può essere intesa, da un certo punto di vista, come un giudizio di inerenza di secondo grado. Prima si deve stabilire se il costo del quale ci si sta occupando sia da ricondurre al programma imprenditoriale e abbia a che vedere, proprio per questo, con l'attività esercitata dal contribuente. [...] Poi, quando il giudizio di inerenza si sia positivamente concluso, si dovrà stabilire se il costo in esame sia correlato a proventi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi."

⁸⁰ Testualmente, Beghin M., op. ult. cit. L'espansione della portata agevolativa, conseguita da colui che beneficia di proventi esenti mediante la deduzione dei costi agli stessi correlati, si configurerebbe in termini di realizzo di perdite fiscali riportabili negli esercizi successivi ovvero scomputabili da redditi differenti.

⁸¹ Le tre ipotesi alle quali allude la norma sono riassunte, in maniera semplicistica, come segue: i componenti riconducibili ad attività o beni da cui derivano proventi computabili nella determinazione del reddito, sono interamente deducibili; i componenti riconducibili ad attività o beni da cui derivano proventi non computabili, sono interamente indeducibili; per i componenti riconducibili indistintamente ad attività o beni da cui derivano proventi computabili e non computabili, la quota di deducibilità degli stessi è determinata secondo la regola del pro-rata.

⁸² La tematica è stata approfondita da Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 133 e ss.

reddito, essa viene attribuita soltanto in un secondo momento rispetto al giudizio in parola⁸³. Le componenti reddituali, pertanto, saranno deducibili alla stregua dei requisiti sanciti da tale articolo unicamente dopo aver superato in positivo la verifica della regola di inerenza⁸⁴.

A questo punto dell'analisi appare evidente che il giudizio in esame non ha nulla a che vedere con la verifica della sussistenza di una correlazione tra componenti negativi e positivi (ascrivibile invece alle sorti della regola di correlazione) bensì, vale la pena di ribadirlo, si manifesta mediante l'imprescindibile legame tra componenti negativi e attività esercitata. Al contrario, la norma recata al comma quinto dell'articolo 109 si concretizza in una regola *che non tiene conto di aspetti di tipo qualitativo*. Eppure, non è raro riscontrare pareri di senso opposto ove gli studiosi del diritto tributario ritengono corretto attribuire rilevanza, al fine della statuizione della regola in parola, proprio all'art. 109, comma 5, del Tuir, il cui antecedente normativo è rappresentato dall'art. 75, comma 5, dello stesso D.P.R.⁸⁵.

Movendo da queste considerazioni, vale la pena di interrogarsi sull'esistenza, eventualmente inespressa, di tale regola all'interno del nostro ordinamento. L'indagine che si intende compiere nella corrente sezione, pertanto, non può prescindere da un'analisi più approfondita volta a fornire sostegno giuridico alla regola in oggetto ovvero a confermare il valore dell'inerenza quale regola generale preposta all'individuazione delle componenti fiscalmente significative. Gli studiosi del diritto tributario che si sono espressi a tal proposito non sembrano condividere un medesimo, unidirezionale convincimento.

L'ampia letteratura a proposito dell'inerenza ha generato non poca confusione dal punto di vista concettuale e terminologico della stessa. A volte viene qualificata come un principio⁸⁶,

⁸³ In tal modo ci si potrebbe trovare di fronte a componenti negativi perfettamente inerenti ma non deducibili in quanto privi di correlazione.

⁸⁴ In tal senso, Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551, secondo cui “ [...] esso rappresenta una clausola che è espressione della nozione stessa di reddito d'impresa e, pertanto, le regole ‘particolari’ di cui all’art. 109, d.p.r. n. 917/1986 influiscono sul calcolo della base imponibile in un secondo momento, ovverosia saranno considerati nei componenti negativi di reddito di cui al citato articolo solo quelli che sono inerenti l’esercizio dell’impresa” e Tinelli G., *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2013, 325, nota 14, il quale evidenzia che “Per cui non potranno valere le regole già viste in relazione al principio dell'inerenza ai fini della ricostruzione del contenuto del principio dell'irrelevanza fiscale dei componenti negativi relativi ad attività esenti, i quali, anzi, dovranno aver già superato il giudizio di inerenza, che, nella specie, risulta pregiudiziale”.

⁸⁵ Si vedano in tal senso, tra gli altri, Graziani F., *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca*, 93 e ss.; Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009, 70 e ss.; Rosa L., *Il principio di inerenza*, in G. Tabet, (a cura di), *Il reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 1997, 139 e ss.; Tesauro F., *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, Roma/Milano, 1990, 217 e ss.; Crovato F.– Lupi R., *Il reddito d'impresa*, Il sole 24 ore, Milano, 2002, 88 e ss.; Potito E., *Il sistema delle imposte dirette*, Giuffrè, Milano, 1989, 155; De Mita E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2002, 191.

⁸⁶ Com'è possibile desumere osservando il titolo dello scritto di Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020.

altre come una clausola⁸⁷, altre ancora facendo indistintamente riferimento a regole, principi, clausole o criteri all'interno dello stesso manuale. La medesima giurisprudenza di legittimità, nella maggior parte delle pronunce più recenti sul tema, allude ad un principio. Contrariamente, nel presente elaborato sinora si è sempre parlato di regola generale; difatti il convincimento è quello che si tratti, appunto, di una regola di ampia portata⁸⁸. Invero, a sostegno di tale tesi, si intende adoperare il recente contributo di alcuna dottrina espressasi sulla distinzione tra principi e regole⁸⁹. Stando a quanto affermato a livello dottrinale, le prime sono norme caratterizzate da una più ampia genericità e vengono usualmente impiegate per giustificare altre, ossia le seconde, che invece sono norme dirette a qualificare le situazioni di fatto consentendo l'ottemperamento del principio cui rispondono⁹⁰. Nel caso di specie, il principio che l'applicazione della regola di deducibilità dei costi inerenti sembra rispecchiare è quello della contribuzione in ragione dell'effettiva capacità contributiva del soggetto, ferme le osservazioni che verranno esposte in seguito. Trattasi, dunque, di una regola. Regola che ha portata generale. Invero, si perviene alla determinazione del reddito d'impresa per il tramite della combinata applicazione di norme di portata generale e norme di carattere speciale. Le prime sono funzionali all'individuazione dell'imponibile nonché alla relativa rilevanza fiscale; le seconde, a disciplinare in maniera puntuale determinati componenti reddituali ovvero a derogare la norma di portata più ampia⁹¹. La regola di inerenza si inquadra all'interno della prima delle categorie normative sopraccitate, non essendo specificatamente riferibile ad alcuna fattispecie in particolare.

Al di là delle sfaccettature linguistiche, ciò che conta è il valore concettuale della regola in parola. Come autorevolmente rilevato, quella della deducibilità dei componenti negativi inerenti all'attività d'impresa si configura quale proprietà che deriverebbe dal concetto stesso di reddito. Il reddito costituisce un indicatore dell'effettiva forza economica manifestata dal

⁸⁷ Come emerge, ancora una volta, dall'esame dell'intestazione di Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016.

⁸⁸ Così come espressamente affermato da Beghin M., *L'abnormità dei compensi pagati agli amministratori tra poteri, regole e funzione del diritto tributario*, in *Corr. Trib.*, 2017, 739, in nota 11.

⁸⁹ A tal proposito si veda Vicini Ronchetti A., op. ult. cit., 47 ss.

⁹⁰ Per un maggiore approfondimento si vedano Ferrua P., *Garanzia del contraddittorio e ragionevole durata del processo penale*, in *Questione giustizia*, 2003, 453, il quale più precisamente stabilisce che "I principi sono proposizioni normative ad elevato grado di genericità (a fattispecie aperta), applicabili nella forma del "più-o-meno", quindi con la massima espansione o restrizione; ad esempio, sono principi quelli fissati dal comma 2 dell'art. 111 Cost. (il contraddittorio, genericamente inteso come diritto di difesa, la terzietà-imparzialità del giudice, la parità tra le parti, la ragionevole durata). Le regole sono proposizioni normative ad elevata specificità (a fattispecie chiusa, secondo il modello «Se A, allora segue B»), applicabili nella forma del "tutto-o-niente", quindi destinate ad essere osservate o trasgredite, senza scelte intermedie" e Luzzati C., *Principi e principi*, Giappichelli, Torino, 2009, 30, il quale sostiene che "Da un punto di vista pragmatico [...] propongo di chiamare 'principi' le norme che sono abitualmente impiegate anche per giustificare altre norme e di chiamare 'regole' quelle norme che servono soltanto come guida diretta dei comportamenti umani e come criterio con cui qualificare le fattispecie concrete."

⁹¹ Sul punto si rinvia a Melis G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2015, 539.

contribuente che lo realizza. Come più volte affermato nel corso della presente trattazione, esso reddito quale presupposto per la quantificazione del tributo, si caratterizza per la propria natura differenziale, nel senso che viene *naturalmente* determinato al netto per contrapposizione tra proventi e costi riferibili all'attività⁹². In tal contesto, l'inerenza costituisce una regola generale che serve da filtro, funzionale alla discriminazione tra costi e consumi, la cui funzione, pertanto, è quella di valorizzare la capacità economica del contribuente e prevenire distorsioni del sistema impositivo nella determinazione dell'imponibile. Conseguentemente, la suddetta regola si considera di matrice costituzionale in quanto espressione del principio della capacità contributiva sancito dall'articolo 53 della Costituzione. Pare doveroso, tuttavia, effettuare alcune puntualizzazioni. Vi sono alcuni ambiti nei quali il legislatore prevede disposizioni tali da negare la deducibilità di un costo effettivo e perfettamente inerente all'attività in concreto esercitata. Tali disposizioni potrebbero apparire in contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva, in virtù della mancanza di coerenza. Tuttavia, l'importanza del principio di contribuzione in ragione della capacità economica del singolo soggetto non deve portare a pensare ad una soppressione dei margini di discrezionalità del legislatore tributario⁹³. Invero, altri sono gli interessi che il sistema necessita di tenere in considerazione in vista del prelievo. Tali valutazioni devono essere temperate e coordinate con le primarie esigenze di razionalità e coerenza che caratterizzano il sistema d'imposizione. Viceversa, la relativa compressione finirebbe per alterare il principio di contribuzione stesso. In altre parole, gli ulteriori interessi coinvolti devono essere soppesati e supportati da motivazioni idonee a giustificare le difformità che ne derivano ma che non dovrebbero essere tali da compromettere l'indispensabile esigenza di effettività del tributo. I suddetti aggiuntivi fattori di interesse possono derivare da egualmente importanti principi costituzionali, ovvero rispondere ad esigenze di semplificazione e speditezza nella fase di applicazione dei tributi. Pare opportuno effettuare una breve digressione a tal proposito, invocando la recente giurisprudenza secondo la quale siffatte deroghe possono essere motivate anche da ragioni extra fiscali (oltre che fiscali), sebbene debbano rimanere saldamente ancorate ad un più ampio interesse costituzionale⁹⁴. Tuttavia, una volta individuato il presupposto d'imposta, il legislatore è vincolato ad applicare le regole sostanziali in maniera tale da garantire un prelievo fiscale

⁹² Cfr. Beghin M., *La deducibilità delle sanzioni «antitrust» nella prospettiva della corretta misurazione del reddito d'impresa*, in Riv. Giur. Trib., 2011, 522.

⁹³ Così, Nocerino O., *Il principio di inerente nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 24.

⁹⁴ Tale affermazione deriva dalla recente pronuncia della Corte Costituzionale in merito alla deducibilità dell'IMU ai fini IRES, ove la Corte afferma che "Si tratta di deroghe che rispondono a esigenze di tutela dell'interesse fiscale [...] o che possono rispondere anche a finalità extrafiscali, ma sempre riferibili a specifici valori costituzionali".

commisurato alla capacità economica effettiva⁹⁵. In ogni caso, tornando alla circostanza di specie, ciò non significa che la regola generale dell'inerenza non possa essere derogata in ragione di motivazioni ragionevoli. In tal senso si è espressa di recente la Corte Costituzionale, che, mediante la sentenza n. 262/2020, ha precisato più specificatamente che non si esclude *in assoluto che il legislatore possa prevedere limiti alla deducibilità dei costi, anche se effettivamente sostenuti nell'ambito di un'attività d'impresa*, ammettendo però tale ipotesi solo qualora le suddette previsioni di deducibilità parziale o forfetaria possano giustificarsi *in termini di proporzionalità e ragionevolezza*, chiamando a sé tre specifici casi, volti ad evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza, ingenti costi di accertamento o prevenire fenomeni di evasione o elusione. In tal modo si riuscirebbe a raggiungere un equilibrio tra l'interesse ad una tassazione in aderenza al principio di capacità contributiva ed altri interessi di natura fiscale ed extrafiscale⁹⁶. Vale la pena di sottolineare che alcuna dottrina manifesta evidenti perplessità in ordine a siffatte affermazioni, in ragione dell'eccessiva ampiezza e indeterminatezza che le stesse portano con sé, specie con riferimento alla portata del concetto di ragionevolezza⁹⁷. Invero, viene osservato anzitutto che l'indeducibilità di un costo a seguito del difetto di inerenza non costituisce una deroga di tale regola, bensì la logica applicazione della stessa, in secondo luogo, che la regola dell'indeducibilità dovrebbe rappresentare la conseguenza di un fenomeno evasivo o elusivo e non, come affermato dalla sentenza, lo strumento per evitarli. In definitiva, i termini imprecisi attraverso i quali la Corte ha illustrato il criterio della ragionevolezza per il tramite delle casistiche riportate e giudicate nei termini ora esposti, desterebbe preoccupazioni. In particolare, è stato evidenziato che fintantoché l'interesse fiscale inteso come esigenza di salvaguardare i conti pubblici verrà visto come il punto di arrivo dell'azione del legislatore, la necessità di procurarsi risorse finanziarie per le finalità pubbliche costituirà sempre una ragionevole e coerente giustificazione. In altri termini, l'adozione di regole che di fatto siano in

⁹⁵ In tal senso, Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 29, nonché la giurisprudenza della Corte Costituzionale mediante la sentenza 262/2020 che, nel caso di specie, stabilisce che “una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del «reddito complessivo netto», scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente”.

⁹⁶ Così, Zizzo G., *IRES La deduzione dell'IMU tra doveri costituzionali e virtù politiche*, in *Rass. Trib.*, 2021, 771, il quale elenca tra gli elementi di natura fiscale la “semplificazione, certezza, neutralità, assenza di salti d'impresa o di doppie imposizioni, contrasto all'elusione e all'evasione” e richiama “il governo dell'economia” tra quelli extrafiscali.

⁹⁷ Le riflessioni esposte successivamente sono il frutto dei ragionamenti effettuati da Beghin M., *La deducibilità dell'IMU ai fini IRES tra inerenza del costo e strumentalità del bene*, in *Corr. Trib.*, 2021, 315, il quale afferma che “dietro a questa ragionevolezza si cela un gigantesco punto interrogativo”.

contrasto con il principio costituzionale della capacità contributiva potrà comunque avvenire in virtù del suddetto obiettivo di interesse fiscale.⁹⁸

Volendo tornare sulla via delle trattazioni in merito alla regola dell'inerenza, si vuole evidenziare che buona parte della dottrina e della giurisprudenza ne fanno riferimento richiamando il concetto di immanenza⁹⁹. Con tale espressione (di stampo filosofico) nell'ambito giuridico ci si riferisce ad una regola che esiste a priori, a prescindere dal dato normativo, essendo implicita rispetto alla norma che la qualifica. Si tratterebbe, dunque, di un concetto pregiuridico. Coloro che considerano l'inerenza una regola immanente ritengono che non esista alcuna apposita statuizione nel diritto positivo, spingendosi altresì a smentirne addirittura la necessità.¹⁰⁰ Inoltre, tale orientamento aggiunge che la suddetta carenza non sarebbe ascrivibile ad una *mera dimenticanza* bensì al risultato di una precisa volontà del legislatore tributario, il quale avrebbe preferito *delineare una nozione di inerenza alquanto elastica che renda possibili giustificazioni interpretative affidate alla prassi e quindi estemporanee*¹⁰¹; nonché che l'introduzione di un'accurata nozione di inerenza, *avrebbe condotto ad una banalizzazione della fattispecie*, di certo non avvantaggiando l'interprete nella propria attività¹⁰². O ancora, che *l'iper produzione normativa avente carattere casistico [...], unita alla non eccellente qualità redazionale delle norme secondo canoni di chiarezza e trasparenza, conducono ad una maggiore incertezza*¹⁰³. Motivo per cui, stando al medesimo avviso, il legislatore avrebbe deciso di offrire solamente *una traccia*¹⁰⁴ della regola di inerenza, optando per la collocazione di una regola generale di ampio spettro.

⁹⁸ In tal senso, Cfr. Beghin M., *La deducibilità dell'IMU ai fini IRES tra inerenza del costo e strumentalità del bene*, in Corr. Trib., 2021, 315 e Zizzo G., *IRES La deduzione dell'IMU tra doveri costituzionali e virtù politiche*, in Rass. Trib., 2021, 771.

⁹⁹ Senza pretesa di completezza, cfr. Antonini P., *La Cassazione sull'inerenza predica bene ma razzola male*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 323; Nussi M., *Il principio di inerenza*, in AA. VV., *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, (a cura di) V. Uckmar e Tundo F., III, Giuffrè, Milano, 2003, 23; Procopio M., *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza (2010-2020) Parte prima*, in Dir. Prat. Trib., 2020, 2303; Tinelli G., *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2013, 325; Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 35.

¹⁰⁰ A tal proposito Vignoli A., op. ult. cit., 31, afferma che "tale principio in quanto immanente al concetto stesso di reddito non ha bisogno di alcuna definizione normativa; infatti, nel TUIR è espressamente limitata solo la deducibilità dei costi relativi a ricavi esenti e di altre spese puntualmente individuate dal legislatore", mentre Procopio M., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in Dir. Prat. Trib., 2018, 1667, sostiene che "[...] la nozione di inerenza – che, naturalmente, concerne i soli componenti negativi di reddito – non è infatti mai stata enunciata, probabilmente perché ritenuta superflua."

¹⁰¹ Testualmente, Procopio M., *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza (2010-2020) Parte prima*, in Dir. Prat. Trib., 2020, 2303.

¹⁰² Così, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 35, secondo la quale "se il legislatore avesse fornito una definizione dell'inerenza o addirittura una elencazione, anche se meramente esemplificativa, dei costi considerati inerenti non avrebbe certo agevolato l'attività dell'interprete, ma al contrario avrebbe finito per complicarla", in altre parole l'A. sta probabilmente affermando che legge nella sua frammentarietà renderebbe il principio meno nitido.

¹⁰³ Cfr. Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 45.

¹⁰⁴ In tal senso, Procopio M., *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza (2010-2020) Parte prima*, in Dir. Prat. Trib., 2020, 2303.

Tali affermazioni richiedono, tuttavia, alcune puntualizzazioni. Anzitutto occorre rammentare, come accennato in apertura del presente paragrafo, che le disposizioni (qui intese come norme scritte) giocano un ruolo fondamentale nel diritto, il cui compito, in virtù del costituzionale principio di riserva di legge a norma dell'art. 23 Cost., è quello di tutelare il contribuente da un utilizzo improprio del potere nelle mani degli organi amministrativi. Invero, qualora il Giudice o l'Amministrazione finanziaria fossero chiamati ad interpretare la legge che, una volta individuata, dev'essere applicata al fatto economico, questi dovranno attenersi a quanto si evince dal dato normativo. Invero, in una materia come quella del diritto tributario che s'impenna sull'obbligo di partecipazione alle pubbliche spese, fondamentale è il ricorso ad un'attività interpretativa che non lasci spazio a più o meno ampie valutazioni soggettive. Inoltre, come stabilito dall'art. 12 delle preleggi, nell'applicazione della legge accanto all'argomento della lettera, viene invocato quello dell'intenzione del legislatore¹⁰⁵. In altre parole, laddove la disposizione risultasse imprecisa o di difficile interpretazione, occorrerebbero in aiuto a scopo integrativo quei principi fondamentali dell'ordinamento giuridico dello Stato cui lo Statuto dei diritti del contribuente fa esplicito richiamo all'articolo 1. Pertanto, stando a quanto sopra affermato, si vuole evidenziare che le considerazioni della dottrina poc'anzi riportate dalle quali emerge che la mancanza di una disposizione scritta sarebbe motivata dalla creazione di *giustificazioni lasciate alla prassi*, sembrerebbe proprio ciò che il legislatore, avendo sancito il principio di riserva di legge, vorrebbe evitare. Inoltre, altresì la scusante dell'incertezza dovuta alla vasta presenza di disposizioni speciali spesso non coordinate, non sembra convincere. D'altro canto, anche ammettendo l'innegabile sussistenza di analitiche disposizioni malfatte, proprio qui entrerebbero in gioco i principi generali dell'ordinamento. In definitiva, le osservazioni testualmente richiamate che la dottrina ha fornito al fine di individuare una ragione giustificatrice dell'assenza di una disposizione contenente la regola dell'inerenza non sono condivisibili. Esse infatti sembrerebbero trascurare l'importante ruolo ricoperto dalle disposizioni, specie laddove ne viene smentita la necessità. In un contesto nel quale il contribuente, appellandosi al diritto di difesa contro un improprio utilizzo del potere amministrativo, volesse interpellare nell'ambito del processo tributario la Corte di Cassazione per violazione o falsa applicazione di legge, quest'ultima, occupandosi di questioni di diritto, dovrà inevitabilmente misurarsi con l'utilizzo di norme scritte. L'espressa previsione di regole nel diritto positivo, dunque, appare essenziale allo scopo di scongiurare possibili arbitrii o manipolazioni di potere. Si rende pertanto necessaria, anche con riguardo alla regola di inerenza, la sussistenza di una disposizione scritta che risponda all'esigenza tecnica descritta

¹⁰⁵ Così, Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 128.

nei termini sopra esposti. Conseguentemente, lampante è la ragione in virtù della quale la ricerca di un fondamento giuridico dell'inerenza è questione che da sempre anima la produzione dottrinale e giurisprudenziale.

Proseguendo nell'esposizione delle diverse opinioni circa la tematica appena citata, si illustra quanto segue. Recente dottrina, di contrario avviso, assume un atteggiamento critico nei confronti delle precedenti considerazioni, ovvero disconosce la possibilità di considerare l'inerenza quale regola immanente al sistema della tassazione del reddito d'impresa¹⁰⁶. Secondo tale convincimento, le perplessità in virtù delle quali tale ipotesi sembrerebbe costretta a rimanere estranea alla sfera dell'inerenza, prenderebbero avvio dal significato stesso di immanenza; concetto che parrebbe mal conciliarsi con le esplicite previsioni normative presenti nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi. In altri termini, la presenza di un principio immanente che dovrebbe prescindere da una norma espressa non sarebbe sufficiente a giustificare l'analitica sussistenza di alcune fattispecie stabilite espressamente dal legislatore. Ad avviso della medesima recente impostazione, la debolezza dell'assunto che assegnerebbe all'inerenza la qualifica di regola immanente nella prospettiva della deducibilità fiscale dei componenti negativi di reddito, sembrerebbe confermare la possibile astrazione della stessa dalle specifiche norme esistenti nella legislazione ordinaria. In particolare, lo stesso indirizzo ritiene che gli articoli 85 e 86 del Tuir siano idonei a fornire adeguato supporto normativo, volto ad avvalorare, se pur indirettamente, l'esistenza di una regola. Gli articoli citati, che stabiliscono rispettivamente la definizione di ricavi e plusvalenze, regolano fattispecie che, in deroga alla disciplina ordinaria, non attengono all'esercizio dell'impresa (in particolare, viene sancita la rilevanza fiscale dei componenti positivi di reddito qualora i beni di cui agli artt. 85 e 86 del Tuir siano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa). Lo speculare legame tra il regime dei beni con destinazione a finalità estranee e la regola dell'inerenza, ottemperando le due alla medesima esigenza, sembrerebbe, a detta della dottrina, affermarne la compatibilità e dunque il fondamento giuridico.

Una diversa interpretazione viene offerta da altra dottrina¹⁰⁷, la quale, nel tentativo di offrire una soluzione ai dubbi circa l'immanenza della regola in parola, afferma che l'inerenza *non deve ridursi alla mera ricerca di un legame qualificato dei comportamenti dell'operatore economico con un concetto pregiuridico di attività d'impresa, bensì alla peculiare connotazione di reddito d'impresa modellata ai fini della disciplina del prelievo che delinea la fattispecie giuridicamente rilevante*. Invero, secondo tale orientamento, il fondamento

¹⁰⁶ Sul punto si veda Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 70 ss.

¹⁰⁷ Così, Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 51 ss.

dell'inerenza risiederebbe *nell'esigenza di assicurare una commisurata rispondenza tra la situazione di interesse generata dal concreto verificarsi del fatto astrattamente delineato attraverso la disciplina positiva e l'effetto ad esso legislativamente connesso il quale costituisce, giustappunto, la reazione da parte dell'ordinamento allo stimolo ricevuto.*

Osservando, infine, l'orientamento giurisprudenziale di ultima data è possibile rilevare come i Giudici talvolta adoperino l'argomento dell'immanenza (della regola di inerenza) alla determinazione del reddito d'impresa¹⁰⁸ e talora, pur non richiamando espressamente il riferimento all'immanenza, stabiliscano che la regola dell'inerenza *si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata*¹⁰⁹.

Invero, di recente la Corte di Cassazione si è espressa sul giudizio in parola, alimentando il dibattito sull'annosa questione della ricerca di un fondamento normativo della relativa nozione. In particolare, la giurisprudenza di legittimità, attraverso le ravvicinate ordinanze 11 gennaio 2018, n. 450 e 9 febbraio 2018, n. 3170, peraltro non riguardanti unicamente tale tematica¹¹⁰, è intervenuta sposando la posizione da lungo tempo sostenuta in dottrina, riluttante ad individuare nell'art. 109, comma 5, del Tuir, la disciplina della regola di inerenza. La Suprema Corte ha affermato che *il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 75, 5°c., Tuir, che si riferisce invece al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Ciò premesso, va disattesa la definizione della nozione dell'inerenza, utilizzata da parte della giurisprudenza di questa Corte, formulata in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa, e costituente requisito generale della deducibilità dei costi, con richiamo dal predetto art. 75.*¹¹¹ Il merito di tale apporto giurisprudenziale, si sostiene¹¹², è quello di aver

¹⁰⁸ Ci si riferisce alla sentenza Cass., Sez. Trib., 9 febbraio 2018, n. 3170, che verrà testualmente citata in seguito.

¹⁰⁹ In questi termini si è espressa la Corte Costituzionale mediante la sentenza 04 dicembre 2020, n. 262, riportando testualmente quanto affermato in precedenza nella pronuncia della Cass., Sez. V, 22 gennaio 2020, n. 1290, in aderenza a quanto previsto dalla sentenza della Cass., Sez. V, 11 gennaio 2018, n. 450.

¹¹⁰ Si ritiene opportuno precisare che la Corte di Cassazione si è soffermata su un'altra questione di attuale importanza e relativa al tema che si intende affrontare: il profilo dell'inerenza tra rilievi qualitativi-quantitativi.

¹¹¹ Così, l'ordinanza n. 450/2018. La stessa posizione venne poi ribadita con la successiva ordinanza n. 3170/2018, la quale conferma che "va escluso che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, discenda dall'art. 109, comma 5, T.U.I.R., che si riferisce al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma, ovviamente, l'inerenza), cioè alla c.d. 'correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili', mentre, come si afferma anche in dottrina, il principio di inerenza è principio generale inespresso, immanente alla nozione di reddito d'impresa".

¹¹² Sulla portata del nuovo orientamento interpretativo, si sono espressi, tra gli altri, Gucciardo L., *IRES La deducibilità degli interessi passivi alla luce del principio di inerenza*, in Rass. Trib., 2021, 465; Ferranti G., *Principio di inerenza: serve maggiore certezza*, in Corr. Trib., 2020, 107; Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551; Procopio M., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in Dir. Prat.

ribaltato l'orientamento interpretativo più radicato e di essere, dunque, in dirittura d'arrivo verso un nuovo approdo, suscettibile di aver fornito un certo contributo nell'ambito della certezza del diritto. Malgrado molteplici e successive pronunce abbiano sposato la più ampia accezione di inerenza, altrettante sono le sentenze che rinnovano la passata propensione identificatrice della suddetta regola nella disposizione di cui all'art. 109, co. 5, del Tuir¹¹³. Sulla questione va segnalata altresì la recente e decisiva presa di posizione della Corte Costituzionale ad opera della sentenza n. 262/2020 grazie alla quale tale tematica ha assunto rinnovata rilevanza potendosi così ritenere superato il dibattito concernente la collocazione normativa della regola di inerenza. La richiamata, illuminante pronuncia, avente ad oggetto la deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa, assume particolare importanza nel contesto in esame in ragione dell'ampia ed efficace trattazione argomentativa offerta dalla Corte il cui risultato è stato quello di estendere la portata dei ragionamenti ivi esposti rispetto al tema trattato, fornendo interessanti spunti di riflessione da nuove angolazioni, più in particolare di ordine costituzionale da un lato e riguardanti il sistema delle imposte sui redditi e più specificatamente del reddito d'impresa, dall'altro. In termini maggiormente espliciti, la Corte oltre a ribadire che la regola di deducibilità dei costi inerenti deriva dalla nozione di reddito, escludendo ogni riferimento all'art. 109, co. 5, del Tuir, attribuisce alla stessa (regola di inerenza) quella che da autorevole dottrina è stata definita una nuova funzione. Invero, si sostiene che le argomentazioni della Corte Costituzionale ruotando attorno al tema della discrezionalità del legislatore valutata in un'ottica di ragionevolezza, abbiano consentito l'estrapolazione di un ruolo di demarcazione del confine tra le stesse, alla luce del fatto che la regola in parola *costituisce il presidio della verifica della ragionevolezza delle deroghe rispetto all'individuazione di quel reddito netto complessivo che il legislatore stesso ha assunto a presupposto dell'IRES*¹¹⁴. In base a tale affermazione, ad avviso della dottrina, l'inerenza oltre a concretizzarsi nei termini intesi sinora, rappresenterebbe altresì uno strumento nelle mani dei contribuenti (e non più solo del Fisco) diretto a *sindacare coerenza e ragionevolezza delle scelte del legislatore volte a limitare la deducibilità di determinate componenti di reddito*.

Trib., 2018, 1667; Antonini P., *La Cassazione sull'inerenza predica bene ma razzola male*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 323.

¹¹³ A confermare ciò, si ritiene opportuno citare alcune delle recenti sentenze che hanno rievocato l'articolo del Tuir più volte citato. Si vedano, in tal senso, Cass., Sez. Trib., 1 luglio 2020, n. 13377; Cass., Sez. Trib., 19 giugno 2020 n. 11995; Cass., Sez. Trib., 11 marzo 2020, n. 6835; Cass., Sez. Trib., 4 marzo 2020, n. 6028; Cass., Sez. Trib., 17 gennaio 2020, n. 924; Cass., Sez. Trib., 23 dicembre 2019, n. 34398; Cass., Sez. Trib., 20 dicembre 2019, n. 34167; Cass., Sez. Trib., 3 aprile 2019, n. 9252; Cass., Sez. Trib., 27 dicembre 2018, n. 33504; Cass., Sez. Trib., 21 novembre 2018, n. 30030; Cass., Sez. Trib., 30 luglio 2018, n. 20113; Cass., Sez. Trib., 30 maggio 2018, n. 13591; Cass., Sez. Trib., 18 maggio 2018, n. 12285.

¹¹⁴ In tale prospettiva, interessante si reputa il contributo di Tundo F., *Per un Fisco ragionevole occorre un "self-restraint" del legislatore*, in Riv. Giur. Trib., 2021, 105.

Alla luce delle svariate osservazioni sinora effettuate, si reputano condivisibili le considerazioni svolte dall'attuale dottrina, la quale ha attentamente rilevato che il passaggio dalla radicata alla più recente impostazione ribadito dalla giurisprudenza costituisce un'inversione di rotta che acquista oggi piena maturità con l'auspicio che possa dirsi definitivamente raggiunto un consolidato orientamento in ordine a siffatta questione relativa alla regola generale di inerenza. Regola che, si vuole ribadire, prenderebbe spunto dal principio di capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione e la cui disposizione, derivante dalla nozione di reddito, troverebbe appiglio proprio nella disciplina civilistica di redazione del bilancio, punto di partenza per l'individuazione del reddito fiscalmente rilevante.

Statuita la generalità della regola di inerenza, si vuole specificare da ultimo che in talune situazioni siffatta regola trova all'interno del Testo Unico una disciplina di carattere speciale che, con riferimento ad alcune singole componenti reddituali, ne limita la deducibilità in termini quantitativi, assumendo così prevalenza la portata specialistica su quella generale. Si tratta di quei costi che maggiormente si prestano ad essere impiegati dall'imprenditore, dai soci o dalle loro famiglie ad un utilizzo personale¹¹⁵. Tra le ipotesi disciplinate esplicitamente dal legislatore si ravvisa anche quella degli interessi passivi, la cui deducibilità è subordinata al rispetto delle condizioni di cui all'art. 96 del Tuir. In questa prospettiva gli interessi passivi, per la loro natura, non dovrebbero entrare a far parte della categoria dei consumi suscettibili di essere camuffati in costi imprenditoriali. Eppure la dottrina evidenzia la nota tendenza degli Uffici fiscali a sindacarne la deducibilità ovvero a disconoscerne l'inerenza¹¹⁶.

L'orientamento giurisprudenziale che continua ad affermarsi, tuttavia non condiviso dalla prevalente opinione in dottrina, riconosce la possibilità di dedurre tali oneri ex art. 96 del Tuir a prescindere da una valutazione sulla loro inerenza. Tale posizione metterebbe radici sull'assunto in base al quale, alla luce della nuova formulazione dell'art. 109, co. 5, del D.P.R. n. 917/86, il legislatore avesse voluto attribuire un trattamento differenziato agli interessi passivi rispetto agli altri componenti negativi di reddito, presupponendo così la loro inerenza¹¹⁷. Invero, secondo la tesi ora enunciata, la vigente normativa recerebbe esplicitamente la

¹¹⁵ Si riportano a titolo di esempio i casi citati da Miele L., Miele L., Sura A., Bontempo F., Fabi T., *Bilancio e reddito d'impresa 2020*, IPSOA, Milano, 2020, 489: spese di rappresentanza, vitto e alloggio, spese di telefonia fissa e mobile, spese relative agli autoveicoli.

¹¹⁶ Cfr. Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 182, la quale sostiene che: "Gli interessi passivi sono senza dubbio costi 'prima facie', esclusi da quelli che possono mascherare spese personali dei soci, e quindi difettare di inerenza, in quanto diretti "al consumo" anziché "alla produzione", tuttavia spesso gli Uffici fiscali disconoscono l'inerenza di interessi passivi in capo a società capogruppo, in presenza di operazioni attive di finanziamento a consociate a "tasso zero", trascurando però completamente che, in questi casi, l'accantonamento di finanziamenti passivi in capo alla holding ed il supporto prestato alle consociate residenti anche attraverso la concessione di prestiti a condizioni di favore si giustificano agevolmente in una logica imprenditoriale di gruppo."

¹¹⁷ In precedenza, l'articolo 74, co. 2, del Tuir non recava alcuna distinzione tra interessi passivi e gli altri costi.

previsione del giudizio di inerenza solo con riguardo agli interessi passivi riferiti ai soggetti passivi IRPEF. Stando a quanto sancito dall'art. 61 del Tuir, infatti, la deducibilità degli stessi viene espressamente subordinata all'esito positivo del giudizio in parola. La ricostruzione sin qui delineata, basata sulla presunzione di inerenza, tuttavia, non sembra trovare appoggio da parte della dottrina, la quale non ritiene condivisibile un siffatto orientamento, specie in virtù della nuova portata della regola in esame, applicabile a tutti i componenti negativi di reddito¹¹⁸. Si ritiene, dunque, che la presenza del regime speciale previsto per gli interessi passivi non si debba considerare alla stregua di un'eccezione alla generale regola dell'inerenza, quanto più un meccanismo rilevante per il contenimento del livello di indebitamento della società¹¹⁹.

1.3. Riflessioni conclusive

L'indagine sin qui condotta consente di tratte le prime, sistematiche, conclusioni che necessitano di essere riepilogate come segue. Si è ravvisato che il ragionamento sull'inerenza costituisce un pilastro concettuale di essenziale rilevanza nella determinazione della ricchezza fiscalmente significativa, trattandosi di una regola intrinsecamente collegata al presupposto più generale rappresentato dall'art. 53 della Costituzione, espressione di un'effettiva attitudine alla contribuzione dell'individuo. La latitudine della propria portata concettuale si estende dal sistema delle imposte sui redditi a quello dell'imposta sul valore aggiunto, dando origine ad una duplice chiave di lettura in termini di strumentalità funzionale, da cui derivano la circostanza di deducibilità del componente negativo di reddito ovvero di detrazione dell'IVA a monte. Nonostante le incertezze normative, è possibile affermare che, alla luce delle osservazioni svolte in merito al mutamento del proprio profilo storico, che hanno permesso di comprenderne la ratio originaria, l'inerenza si concretizzi in un concetto che oggi risulta identificabile e chiaro. Ciò ha indotto la dottrina prevalente e recentemente anche Corte di Cassazione e Corte Costituzionale a ritenere il concetto in parola direttamente desumibile dalle regole di determinazione del reddito complessivo netto, entità differenziale calcolata

¹¹⁸ Cfr. Ferranti G., *Principio di inerenza: serve maggiore certezza*, in Corr. Trib., 2020, 107; Della Valle E., *Ma è proprio vero che gli interessi passivi si deducono a prescindere dall'inerenza?*, in Riv. Giur. Trib., 2010, 784.

¹¹⁹ A tal proposito, Gucciardo L., *IRES La deducibilità degli interessi passivi alla luce del principio di inerenza*, in Rass. Trib., 2021, 465, afferma: "È altresì opportuno rilevare che l'esistenza del peculiare regime di deducibilità proporzionale disciplinato dall'art. 96 T.U.I.R. – specifico rispetto a quello generale previsto dall' art. 109, comma 5, T.U.I.R. - non è volto a instaurare un'eccezione all'applicazione del principio di inerenza. I limiti quantitativi imposti dalla norma, infatti, non implicano l'estraneità del componente negativo da un giudizio di tipo qualitativo, cioè non sono disapplicativi del generale principio di inerenza, risultando invece strumentali al diverso profilo della congruità, ossia di contenimento del livello di indebitamento delle società. Il previo accertamento dell'inerenza all'attività economica rappresenta, in ogni caso, un presupposto imprescindibile al quale il componente negativo non si sottrae in virtù della sola soggezione alla norma. Il requisito dell'inerenza costituisce, infatti, un *prius* da anteporre alla misurazione della quota ammessa in deduzione".

analiticamente attraverso la contrapposizione di proventi ed oneri realizzati per la produzione del reddito stesso, in osservanza ai criteri civilistici di redazione del bilancio che rappresentano il punto di partenza per la determinazione del risultato fiscale. L'inerenza verrebbe così a qualificarsi come regola incardinata sul sistema di determinazione della ricchezza. In definitiva, essa si concretizza in una regola di portata generale che comporta la necessità di un giudizio da esprimersi caso per caso.

Conclusivamente, l'orientamento interpretativo inaugurato dalla Corte di Cassazione e nuovamente confermato dalla più recente pronuncia costituzionale in tema di disposizioni di inerenza ha raggiunto una certa stabilità e volendo adoperare le significative parole della dottrina esso *costituisce un punto fermo che non potrà mai più essere ignorato dalla giurisprudenza e, ancora prima, dalla prassi dell'Amministrazione fiscale*¹²⁰. In questa prospettiva il merito della sentenza è quello di aver accantonato in maniera definitiva l'orientamento tradizionale che accoglieva l'opinione in virtù della quale il relativo fondamento normativo risiedesse nell'art 109, co. 5, del Tuir.

¹²⁰ È stata riportata testualmente la voce di Tundo F., *Per un Fisco ragionevole occorre un "self-restraint" del legislatore*, in Riv. Giur. Trib., 2021, 105.

2. TRA PROFILI QUALITATIVI E QUANTITATIVI: IL GIUDIZIO DI INERENZA IN TERMINI DI ANTIECONOMICITÀ

SOMMARIO: 2.1. Premesse. - 2.2. Il comportamento dell'imprenditore tra poteri e discrezionalità. - 2.3. La declinazione dell'inerenza nella dimensione qualitativa e quantitativa. - 2.3.1. Evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale. - 2.3.2. Precisazioni in tema di antieconomicità. - 2.4. L'antieconomicità quale presupposto per il ricorso all'accertamento analitico – induttivo. - 2.5. La prova dell'inerenza.

2.1. Premesse

Al fine di fornire un'esaustiva trattazione degli argomenti in esame, l'indagine che ci si propone di affrontare in questo capitolo intende analizzare le sorti del sindacato di inerenza nella prospettiva delle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria. Ci si addenterà, a tal punto, nel cuore della presente relazione.

L'obiettivo che s'intende raggiungere è quello di avviare nuovi spunti di riflessione, sviscerando un'ulteriore tematica ampiamente dibattuta dalla giurisprudenza e dalla dottrina, ossia quella delle dimensioni qualitativa e quantitativa dell'inerenza delle componenti reddituali, la quale, alla luce dei recenti sviluppi giurisprudenziali, merita di essere ulteriormente approfondita.

Si ritiene necessario avviare l'esposizione affrontando una questione particolarmente delicata, riguardante il tema della sindacabilità delle scelte imprenditoriali. Ciò consentirà di muovere il successivo passo nella prospettiva di cogliere il distinguo tra il profilo qualitativo e quantitativo dell'inerenza attraverso le molteplici sfaccettature che li caratterizzano, mettendo in risalto una tematica di notorio interesse tra le tante relative alla nozione di inerenza, collegata all'aspetto economico delle operazioni poste in essere dall'imprenditore. Dopo aver ricostruito storicamente, in maniera sintetica, i fattori stimolanti che hanno motivato il perdurare della giurisprudenza, verrà esaminato lo stato attuale dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale. Nella presente sezione dell'elaborato verrà, in un secondo tempo, ripreso l'argomento dell'antieconomicità nella prospettiva dell'accertamento tributario, con l'obiettivo di fornire ulteriori precisazioni per passare infine all'approfondimento di correlate questioni di carattere procedimentale. Trattasi delle tematiche concernenti il profilo della prova dell'inerenza, nonché il metodo di accertamento analitico – induttivo.

2.2. Il comportamento dell'imprenditore tra poteri e discrezionalità

La regola dell'inerenza, apprezzabile in termini di riferibilità del componente di reddito all'attività imprenditoriale, è condizione imprescindibile per il riconoscimento della relativa significatività fiscale. Nella determinazione della ricchezza, si rammenta, c'è un elevato rischio che il contribuente sia tentato di qualificare come costi imprenditoriali esborsi destinati, invece, al consumo personale o familiare. In questa prospettiva la discrezionalità delle scelte gestionali dell'imprenditore costituisce una questione assai delicata, risultando talvolta impercettibile la linea di confine tra la legittima autonomia di competenza dell'imprenditore e l'eventualità di incorrere in decisioni generatrici di conseguenze dannose per l'erario, idonee a giustificare l'Amministrazione finanziaria a muovere contestazioni legittime¹²¹. Quando si ragiona sulla discrezionalità ci si riferisce ad un concetto interdisciplinare, che nel linguaggio giuridico può assumere molteplici significati, spaziando dal diritto amministrativo a quello privato. In quest'ultimo ambito il potere discrezionale assume una certa rilevanza dal lato del contribuente, al quale è affidato il compito di provvedere all'autodeterminazione (e alla successiva liquidazione) delle imposte. In quest'ottica il potere a cui ci si riferisce si concretizza nel compimento di un insieme di valutazioni di opportunità che contemperano una pluralità di interessi. Nella prospettiva dell'imprenditore, l'esigenza di determinare correttamente le imposte da liquidare è contrapposta all'istintivo interesse di ciascun soggetto a versare la minore somma possibile. Le preferenze che l'imprenditore manifesta nello svolgimento della propria attività economica in termini di convenienza, sebbene non per forza finiscano per confluire nel patologico, non sono insindacabili. L'agire del soggetto privato dev'essere in prima battuta ponderato e dunque indirizzato verso il generale raggiungimento del bene pubblico¹²² e in secondo luogo sottostare ad una serie di limitazioni imposte dal legislatore tributario, tra le quali preme sottolineare, alla luce dell'oggetto della presente ricerca, l'osservanza della regola di inerenza¹²³. D'altro canto, però, l'interferire dell'Amministrazione finanziaria sulle decisioni di carattere gestionale, influenzando la condotta aziendale, potrebbe incidere in maniera negativa sui risultati economici dell'attività d'impresa erodendone in tal modo il patrimonio¹²⁴. Ci si interroga, quindi, sui margini entro i quali l'imprenditore possa spingersi nelle proprie valutazioni e, specularmente, sull'estensione del potere degli Uffici

¹²¹ In tal senso, Vignoli A., *Riflessioni sulla nozione di inerenza e sulla antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2018, 715.

¹²² Cfr. Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 231 ss.

¹²³ Le considerazioni svolte sinora sono il frutto del più ampio ragionamento condotto da Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 85 ss, sul tema della discrezionalità delle valutazioni delle aziende e dei privati nell'ambito della determinazione delle imposte.

¹²⁴ Si veda Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009, 233.

fiscali di sindacare tali decisioni, evocando il difetto di inerenza in vista della corretta misurazione del reddito fiscalmente rilevante. Invero, non è infrequente imbattersi in contestazioni che s'innestano sulle scelte di convenienza aziendale mediante le quali gli Uffici fiscali finiscono per sostituire l'imprenditore in un giudizio che sarebbe di propria esclusiva competenza. Il Fisco, in effetti, non potrebbe interferire nel merito delle scelte imprenditoriali, ancorché gli sia riconosciuta la possibilità di mettere in discussione le modalità di organizzazione aziendale¹²⁵. Di contro, all'imprenditore spetta la libertà di organizzare i propri fattori produttivi nella maniera che, a proprio avviso, risulta ottimale in vista della massimizzazione del profitto aziendale. Tale libertà trova tutela nell'art. 41 Cost., espressione della libera iniziativa economica, a condizione che essa non risulti limitativa di altri diritti che, in base alla medesima disposizione, siano meritevoli di protezione in misura maggiore¹²⁶.

Giova ricordare, inoltre, che le scelte di opportunità – convenienza collegate alla gestione aziendale si rivelano permeate dalle relazioni con i soggetti terzi¹²⁷, motivo per cui assumono un carattere relativo¹²⁸. Ne consegue che l'imprenditore, nell'ambito dei propri rapporti commerciali continuativi, abbia la tendenza a compiere valutazioni improntate al mantenimento di stabili relazioni con clienti e fornitori, concedendo così sconti non preventivati ovvero talvolta accettando le loro pretese infondate¹²⁹. Si consideri [...] *che nel quotidiano dispiegarsi dell'attività economica l'imprenditore è solo uno dei soggetti economici che operano nel sistema immerso nella densa tessitura delle relazioni di mercato [...]*, per cui le proprie valutazioni variano in relazione ai diversi operatori economici con cui egli interagisce¹³⁰. Occorre altresì rammentare che le decisioni assunte dall'imprenditore nell'ottica di gestione della propria attività economica sono contrassegnate da un certo livello di rischio¹³¹ ed incertezza, componente quest'ultima non riconoscibile dal principio, poiché tali valutazioni

¹²⁵ Così, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 114.

¹²⁶ Più in particolare, l'art. 41 Cost. recita: "L'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali."

¹²⁷ In tal senso, Vignoli A., op. ult. cit, 113.

¹²⁸ Invero, così come evidenziato da Panizzolo A., *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*, in Riv. Giur. Trib., 2001, 1033, "Sono innumerevoli le variabili che, in una logica aziendale, influiscono nell'adozione di un atto anziché di un altro: da un'aspettativa rivelatasi poco fruttuosa, alle contingenze del momento, dai condizionamenti politici, sindacali, sociali, alle strategie di volta in volta adottate per vincere la concorrenza. Insomma, ogni attività imprenditoriale ha una storia a sé. Sicché, non è corretto disporre la ripresa di un costo sulla scorta del rilievo che la scelta si è rivelata inidonea e non ha contribuito a raggiungere lo scopo della produzione di reddito."

¹²⁹ Così, Vignoli A., *Riflessioni sulla nozione di inerenza e sulla antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2018, 715.

¹³⁰ Testualmente, Salvati A., *Considerazioni in tema di economicità e prospect theory*, in Riv. Dir. Trib., supplemento online, 2021.

¹³¹ In tal senso, Menti F., *Il costo sproporzionato e il principio di inerenza*, in Dir. Prat. Trib., 2018, 1240.

portano con sé una serie di conseguenze imprevedibili¹³², con la probabile conseguenza di sconfinare in operazioni antieconomiche. Appare, dunque, necessario coniugare l'attività di accertamento degli Uffici fiscali con le valutazioni di carattere gestionale di esclusiva competenza dell'imprenditore, affinché la prima non finisca per comprimere la libera iniziativa economica dello stesso, che si manifesta altresì attraverso l'assunzione di scelte rivelatesi a posteriori non congrue, in quanto espressione di errori derivanti da scorrette previsioni valutative. In questo senso, l'utilizzo dell'antieconomicità nella prospettiva dell'accertamento risulterebbe inappropriato andando ad alterare le specifiche modalità di funzionamento dell'esercizio dell'impresa.

Eppure, molto spesso i rilievi dell'Amministrazione finanziaria in punto di inerenza si fondano proprio su ragioni legate all'aspetto quantitativo della spesa sopportata, abbracciando motivazioni basate sulla necessità o sull'utilità del decremento patrimoniale, sconfinando così sul merito delle scelte imprenditoriali. In tal modo la deducibilità di un costo viene, di fatto, a dipendere da una valutazione ad opera degli Uffici fiscali che, quindi, potrebbe risultare permeata da soggettività, rischiando di tramutarsi in arbitraria¹³³.

Pare opportuno precisare che, così come da una certa prospettiva non è possibile giudicare inerenti in maniera automatica tutti i costi riconducibili all'attività d'impresa, da un'altra, simmetrica angolazione è necessario prestare attenzione a non considerare privi di inerenza quei costi che, adoperati nell'esercizio dell'impresa, risulterebbero non necessari per la stessa¹³⁴. Il ragionamento sulla non necessità, stando al parere della dottrina¹³⁵, richiama una valutazione di attinenza al programma imprenditoriale connessa all'esistenza di uno stretto legame tra la natura del costo e l'attività svolta. Conseguentemente essa poco si presta ad essere apprezzata e sindacata dal Fisco. Allo stesso modo, rilievi fondati sull'utilità o sulla superfluità del costo, apprezzabili in termini di mancanza di un vantaggio economico o di esagerazione dal punto di vista delle quantità, si inquadrano ancora una volta all'interno di uno specifico contesto di scelte riguardanti la gestione imprenditoriale che, si vuole ribadire, competono all'imprenditore. Per disconoscere l'inerenza di un componente negativo, dunque, risulta necessario poter ricondurre *positivamente* lo stesso alla sfera non imprenditoriale, essendo insufficiente un'argomentazione basata su una delle motivazioni precedentemente elencate:

¹³² Cfr. Salvati A., *Considerazioni in tema di economicità e prospect theory*, in Riv. Dir. Trib., supplemento online, 2021.

¹³³ In tal senso, Graziani F., *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca*, in AA. VV., *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, (a cura di) Falsitta G. e Moschetti F., Giuffrè, Milano, 1994, 81 ss.

¹³⁴ Così, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 122.

¹³⁵ Sul punto si veda Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 551 ss.

necessità, utilità o superfluità¹³⁶, senza che queste vengano automaticamente equiparate a spese destinate al consumo personale. L'Autore menzionato nella nota più recente svolge un ragionamento assai calzante ai fini della presente trattazione che, proprio per tale ragione, pare opportuno riprodurre in seguito. Nel caso in questione viene attentamente rilevato che l'acquisto di poltrone in pelle in luogo di quelle di stoffa, così come la spesa per dispositivi tecnologici sempre più all'avanguardia, non necessariamente è rappresentativo di un agire imprenditoriale in qualità di consumatore privato. Anzi, il punto su cui si focalizza tale dottrina evidenzia che laddove l'imprenditore decidesse di optare per l'alternativa meno onerosa, una siffatta logica gestionale smisuratamente orientata al risparmio potrebbe svelarsi in realtà svantaggiosa da un punto di vista di immagine d'impresa percepita dagli interlocutori esterni così come in termini di condizioni lavorative interne. Da qui l'idea che affiora è tale per cui la propensione dell'imprenditore per ciò che è più dispendioso, rimanendo tuttavia all'interno dei canoni della ragionevolezza, si inquadra perfettamente all'interno del proprio potere decisionale lungo la direzione per il perseguimento di una predeterminata strategia commerciale.

Giova rammentare, inoltre, che l'inerenza si concretizza in un giudizio che deve essere svolto ex ante, ossia nel momento in cui il bene è entrato a far parte del patrimonio imprenditoriale. Pertanto, collocandosi su un piano di potenzialità, ossia dell'aspettativa di raggiungimento dei risultati sperati, è impensabile negare la deduzione di un costo criticandone l'utilità perché rilevatosi a posteriori non profittevole. In conclusione, gli Uffici fiscali non dovrebbero addentrarsi sul controllo del merito delle scelte imprenditoriali, rappresentando quest'ultime considerazioni di carattere prettamente aziendale riservate alla valutazione dell'imprenditore stesso. La loro spettanza, invece, dovrebbe limitarsi ad accertare la sussistenza del generico nesso di riferibilità funzionale della componente reddituale all'attività esercitata¹³⁷.

A chiusura del presente ragionamento si intende confermare quanto appena dichiarato menzionando, tra i copiosi interventi di dottrina e giurisprudenza sulla questione, una recente pronuncia della giurisprudenza di legittimità mediante la quale viene affermato che [...] *un siffatto sindacato non sembra possa spingersi, come postulato dall'amministrazione ricorrente,*

¹³⁶ Come autorevolmente rilevato “Per negare l'inerenza di un costo non basta che l'impresa potesse farne a meno, ma deve risultare – in positivo – che il costo stesso rispondeva a una finalità personale o comunque extraimprenditoriale”, Lupi R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, Milano, 2008, 65.

¹³⁷ Sul punto si veda Lupi R., L'inerenza e il sindacato delle scelte imprenditoriali sul versante dei costi, in *Il reddito d'impresa*, a cura di Crovato F. e Lupi R., Il sole 24 ore, Milano, 2002, 91 ss., il quale sostiene che “Un denominatore comune per orientarsi in tema di inerenza è costituito dalla necessità di non interferire, in prima battuta, nel merito delle scelte organizzative dell'imprenditore. Una volta escluso che la spesa sia stata sostenuta per bisogni personali o familiari, nella qualità di consumatore finale, al fisco non è dato sovrapporre le proprie valutazioni a quelle effettuate dal contribuente nell'esercizio di quella che abbiamo denominato discrezionalità imprenditoriale”.

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'imprenditore¹³⁸.

2.3. La declinazione dell'inerenza nella dimensione qualitativa e quantitativa

Affermata l'impossibilità degli Uffici finanziari di sindacare l'inerenza in termini di necessità, utilità o superfluità dei costi, che sempre appartengono alla sfera della c.d. dimensione quantitativa, occorre ora focalizzare l'attenzione su un altro aspetto da tenere distinto dalla nozione di inerenza, ossia il concetto di congruità. Termine, quest'ultimo, che richiama anch'esso l'idea di una visione sul *quantum* della spesa sostenuta. In questa prospettiva, occorre dapprima chiarire il significato di tale accezione e nel farlo, si reputa appropriata la seguente definizione fornita dalla dottrina¹³⁹, secondo cui *il giudizio di congruità consiste in una valutazione di merito nel rapporto di inerenza diretta ad individuare la proporzionalità, la convenienza e l'adeguatezza delle spese sostenute in relazione all'attività esercitata dall'impresa*.

Si schiude, dunque, un'ulteriore tematica che da lungo tempo caratterizza il dibattito sull'inerenza ma che, si vuole anticipare, alla luce dei più recenti contributi sembra aver guadagnato un relativo grado di stabilità. Sicché occorre introdurre in questa sede l'ulteriore chiave di lettura attraverso cui può essere esaminato il profilo della discrezionalità dell'imprenditore. Si tratta del carattere relativo alla determinazione dei prezzi di acquisto e di vendita di beni e servizi acquisiti in vista del raggiungimento di una predefinita strategia commerciale. Invero, il profilo dell'economicità del comportamento imprenditoriale costituisce uno degli argomenti al quale l'Amministrazione finanziaria ha sempre fatto appello al fine di disconoscere la deducibilità dei componenti negativi in punto di inerenza¹⁴⁰. L'indirizzo che è andato rafforzandosi nel corso del tempo individuava un forte nesso tra l'inerenza e il concetto di congruità del costo tanto da disconoscere la deducibilità delle componenti reddituali dal reddito d'impresa ritenute non congrue e conseguentemente non inerenti¹⁴¹. Passando al vaglio

¹³⁸ Ci si riferisce alla sentenza Cass., Sez. Trib., 1° aprile 2016, n. 6320, menzionata in nota n. 22 da Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 234. Si vuole precisare che la pronuncia in esame, richiamando precedenti interventi giurisprudenziali sul tema, sebbene dichiara il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali, allo stesso modo scandisce la possibilità di formulare giudizi basati sulla congruità dei costi, argomento che verrà affrontato successivamente.

¹³⁹ In particolare, Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009, 232.

¹⁴⁰ Cfr. Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 121.

¹⁴¹ Così, Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 233, il quale in nota 21 elenca in maniera piuttosto completa una serie di interventi sul tema che legittimavano il suddetto sindacato di congruità dei costi.

la giurisprudenza e la dottrina presenti sul tema, è possibile ravvisare, com'è stato più volte segnalato, che la mancanza di specifiche disposizioni limitative della libertà di scelta imprenditoriale dal punto di vista quantitativo, avrebbe spinto l'Amministrazione a valutare (e dunque a contestare) il legame tra l'ammontare dell'esborso e la dimensione dell'impresa¹⁴². L'arbitrarietà delle condotte imprenditoriali, quindi, sarebbe stata tirata in ballo ogni qualvolta si fosse rilevato una sproporzione dal lato dei costi, ritenuti troppo elevati, o dei ricavi, considerati eccessivamente ristretti. Secondo questa impostazione, dunque, laddove dovesse emergere un'incoerenza fra il corrispettivo per l'acquisto di un bene o servizio ed il relativo prezzo di mercato, da tale operazione, ritenuta non economica, si potrebbe presumere un occultamento di materia imponibile capace di celare al proprio interno una liberalità o un'erogazione di reddito; motivo per cui il corrispondente onere verrebbe conseguentemente ripreso a tassazione. Tale andamento interpretativo, preceduto da un originario impiego del concetto di antieconomicità quale strumento di misurazione della ragionevolezza dell'agire imprenditoriale¹⁴³, ha avuto origine in occasione dei rilievi aventi ad oggetto i compensi erogati agli amministratori, nonché le perdite su crediti, i quali attribuivano rilevanza al concetto di congruità della spesa¹⁴⁴. Con il passare del tempo l'Amministrazione finanziaria finì per valorizzare il suddetto carattere con riferimento ad ulteriori e numerose fattispecie nell'ambito dell'inerenza dei componenti reddituali, estendendo in tal modo l'originaria dimensione qualitativa della regola in parola ad un siffatto giudizio di carattere quantitativo. Tuttavia l'attuale e prevalente indirizzo interpretativo, come si avrà modo di constatare dalla breve e retrospettiva analisi giurisprudenziale che segue, sembra propendere verso l'abbandono della rilevanza di una prospettiva quantitativa nella valutazione della regola in parola. Invero, la dottrina, reputando inerenza e congruità due concetti distinti, si è espressa affermando che gli stessi si collocherebbero su due piani logici differenti sebbene presentino dei punti di contatto¹⁴⁵. Tale orientamento ha precisato che entrambe si concretizzano in una relazione, ma ciò che consente di coglierne il distinguo è l'oggetto su cui verte il giudizio stesso: quello di inerenza riguarda il nesso tra l'atto posto in essere e l'attività esercitata, quello di congruità

¹⁴² Nel caso specifico ci si riferisce alle considerazioni effettuate da Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 230.

¹⁴³ Così, Tundo F., *Inerenza ed antieconomicità tra "cortine fumogene" e il faro illuminante della Cassazione*, in Riv. Dott. Comm., 2021, 303, il quale sottolinea la primitiva natura indiziaria che "in concorso con un ventaglio di ulteriori elementi conoscitivi" costituirebbe idonea "dimostrazione dell'eventuale falsità dei dati dichiarati dal contribuente".

¹⁴⁴ Tundo F., op. ult. cit., avvalorata l'idea secondo la quale l'accezione quantitativa del profilo di inerenza venne costruita al fine di permettere il sindacato degli uffici fiscali dell'Amministrazione finanziaria, i quali non erano in grado di "intercettare i benefici di un disallineamento normativo tra deduzione (piena) in capo all'erogante e tassazione (in alcuni casi agevolata) in capo al percettore".

¹⁴⁵ In tal senso, Fransoni G., *Finanziaria 2008 – Saggi e commenti – Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in Quaderni della Rivista di diritto tributario, 2008, 145.

concerne il legame tra il medesimo atto e la diminuzione patrimoniale generatrice di un diritto o un vantaggio¹⁴⁶. Sicché ci si può trovare di fronte a costi inerenti e non congrui, o al contrario, a costi congrui ma non inerenti poiché, vale la pena di ribadirlo, l'onere viene osservato da due angolazioni tutt'altro che coincidenti.

2.3.1. Evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale

Nel corso del tempo l'Agenzia delle Entrate¹⁴⁷ e la Corte di Cassazione hanno più volte riconosciuto la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di sindacare la congruità dei costi. Nella presente sezione dell'elaborato si intende ripercorrere l'altalenante tragitto compiuto dalla giurisprudenza in merito alla questione del profilo quantitativo dei costi, mettendo in risalto l'importante punto di arrivo raggiunto recentemente, nonché le contraddizioni più attuali. Il quadro risulta alquanto complesso dal momento che le posizioni non sono sempre state univoche.

Il filone giurisprudenziale originatosi nei primi anni 2000 era solito escludere dalla partecipazione al reddito d'impresa alcune spese in ragione di un giudizio di congruità che poteva essere oggetto di contestazioni da parte degli Uffici finanziari in punto di inerenza, innalzandosi così su una valutazione di stampo quantitativo¹⁴⁸. I Giudici di legittimità delle sentenze richiamate in nota precedente hanno dichiarato che *La valutazione di congruità dei costi e dei ricavi è insita nei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, la quale può [...] procedere alla rettifica delle dichiarazioni anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, e negare, in particolare, la deducibilità di parte di un costo, ove questo superi il limite al di là del quale non possa essere ritenuta la sua inerenza ai ricavi o, quanto meno, all'oggetto dell'impresa.*

In un secondo tempo, con riferimento alla questione della deducibilità dei compensi erogati agli amministratori, la giurisprudenza di legittimità è giunta ad affermare la rilevanza dei soli elementi qualitativi, in virtù della nuova formulazione dell'art. 62 del D.P.R. 917/86, la

¹⁴⁶ Ballancin A., *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in Rass. Trib., 2013, 590, chiarisce che “Invero, soltanto mettendosi in tale prospettiva e correttamente identificando il giudizio di congruità quale giudizio che esprime il nesso tra atto inerente e la relativa diminuzione patrimoniale in termini di proporzionalità del quantum corrisposto in rapporto al vantaggio conseguito, se ne comprende appieno la natura quantitativa, e, conseguentemente, la non riconducibilità entro il giudizio di inerenza.”

¹⁴⁷ A tal proposito, si veda la Circolare n. 36 del 16 luglio 2009 dell'Agenzia delle entrate, ove è possibile riscontrare il riferimento alla dimensione quantitativa dell'inerenza, specie parziale.

¹⁴⁸ Cfr. Cass., Sez. Trib., 27 settembre 2000, n. 12812 e Cass., Sez. Trib., 30 ottobre 2001, n. 13478, appuntate in nota 33 da Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 240. L'A. si preoccupa, correttamente, di segnalare la presenza di alcune pronunce più risalenti che aprirono la strada al dibattito che prese piede a partire da secolo corrente.

quale non prevedeva più alcuno specifico richiamo a criteri di carattere quantitativo con cui rapportare l'ammontare del compenso dell'amministratore, diversamente da quanto avvenuto precedentemente¹⁴⁹. Le argomentazioni proposte dalla ricorrente in tale occasione recitavano: [...] *allo stato attuale della legislazione l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone, per cui tali compensi sono deducibili come costi ai sensi dell'art. 62 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.*

Qualche anno più tardi la Corte di Cassazione ritornò sui propri passi¹⁵⁰ concludendo nuovamente per l'indeducibilità dei compensi erogati agli amministratori e commettendo in tal modo quello che, a detta della dottrina, venne definito con nota critica *un incidente di percorso*¹⁵¹. La stessa Corte tentò subito dopo di correggere il tiro ed invertire la rotta, stabilendo l'impossibilità di riconoscere agli Uffici fiscali *un potere specifico di valutazione di congruità*¹⁵². Alla sentenza in nota la dottrina attribuisce il merito di aver consentito l'apprezzamento di una nuova soluzione di portata più ampia e dunque di carattere generale: il profilo della congruità, sebbene non potesse essere adoperato per sindacare l'inerenza, avrebbe assunto rilevanza nell'ambito probatorio, rappresentando una sorta di indizio che avrebbe permesso di cogliere il carattere di estraneità del costo rispetto al programma imprenditoriale¹⁵³.

Nonostante i molteplici ma timidi sforzi compiuti dalla Corte di Cassazione in una prospettiva di revisione delle proprie precedenti affermazioni, tuttavia, si ravvisano altrettante numerose pronunce che, nel corso dei successivi sviluppi, hanno valorizzato l'indirizzo tradizionale sposando la tesi favorevole a negare la deducibilità di un componente negativo di reddito sulla base di un sindacato di tipo quantitativo¹⁵⁴.

¹⁴⁹ Ci si riferisce alla sentenza Cass., Sez. Trib., 9 maggio 2002, n. 6599, richiamata in nota da Marelli E., *Deducibilità fiscale dei compensi corrisposti agli amministratori: il revirement della Cassazione*, in Giur. It., 2003, 89.

¹⁵⁰ Mediante l'ordinanza n. 18702 del 2010.

¹⁵¹ Nello specifico Franson G., *L'indeducibilità dei compensi agli amministratori e i «nonsense» fiscali*, in Corr. Trib., 2010, 2853, afferma che "Se ci si ferma al merito, l'erroneità di questa pronuncia appare, quindi, talmente evidente da non meritare altri commenti. Anche perché il caso non desterebbe alcuna preoccupazione: saremmo cioè di fronte a un incidente di percorso in cui può incorrere chiunque (finanche la Corte di cassazione, oberata com'è da un'abnorme quantità di ricorsi); una decisione insomma da catalogare fra le marginali (e certamente inevitabili) sviste."

¹⁵² Cfr. sentenza Cass., Sez. Trib., 10 dicembre 2010, n. 24957.

¹⁵³ Di tale questione si parlerà più specificatamente in seguito.

¹⁵⁴ In tale prospettiva, si riepilogano alcune pronunce che nel corso degli anni hanno ammesso le contestazioni di inerenza sotto il profilo quantitativo, contrariamente al più recente indirizzo: Cass., Sez. Trib., 15 settembre 2017, n. 21405; Cass., Sez. Trib., 30 novembre 2016, n. 24379; Cass., Sez. Trib., 8 aprile 2015, n. 6978; Cass., Sez. Trib., 20 giugno 2014, n. 14068; Cass., Sez. Trib., 11 febbraio 2013, n. 3243; Cass., Sez. Trib., Cass., Sez. Trib., 2 aprile 2010, n. 8072; Cass., Sez. Trib., 11 aprile 2008, n. 9497; Cass., Sez. Trib., 25 settembre 2006, n. 20748; Cass., Sez. Trib., 30 luglio 2002, n. 11240; Cass., Sez. Trib., 24 luglio 2002, n. 10802; Cass., Sez. Trib., 30 ottobre 2001, n. 13478.

Soltanto nelle sentenze di epoca più recente è emerso con sorprendente ed innovativa fermezza un nuovo atteggiamento, diretto al superamento del precedente che, fatta eccezione di alcune minoritarie posizioni contrastanti che hanno fatto seguito, ha lasciato molti studiosi del diritto ben sperare sulla potenzialità che tale rinnovato indirizzo potesse radicarsi nel corso del tempo¹⁵⁵. Si vuole, a questo punto dell'analisi, rivolgere l'attenzione su tali pronunce di ultima data, suscettibili di aver dato origine ad un mutamento interpretativo. Ci si riferisce in particolar modo all'ordinanza n. 450 del 2018, prodotto giurisprudenziale di significativo interesse che ha costituito uno stimolante punto di partenza per lo sviluppo di innumerevoli contributi dottrinali¹⁵⁶. Accanto al già menzionato profilo dell'inquadramento normativo dell'inerenza, l'ordinanza in parola assume valore altresì in questa specifica sezione. Il pregio della sentenza, in aggiunta a quanto già affermato, è quello di aver valorizzato *per la prima volta in maniera inequivocabile* i connotati della regola in esame in termini qualitativi e non invece, quantitativi. Più specificatamente, il Giudice di legittimità, smentendo il precedente orientamento, ha dichiarato che *va disattesa la definizione della nozione dell'inerenza, utilizzata da parte della giurisprudenza di questa Corte, formulata in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa, e costituente requisito generale della deducibilità dei costi, con richiamo dal predetto art. 75*. Ciò che emerge dal tale pronuncia è il superamento di una visione dell'inerenza improntata su un giudizio di carattere utilitaristico e quantitativo, ritenuto erroneo un siffatto legame tra costo e attività d'impresa. Stando alla stessa, l'impiego del primo *non giova alla corretta esegesi della nozione di inerenza, in quanto il concetto aziendalistico e quello civilistico di spesa non sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità, essendo configurabile quale costo anche ciò che, nel singolo caso, non reca utilità all'attività d'impresa*¹⁵⁷. In definitiva, pertanto, *l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio*

¹⁵⁵ Così, Franson G., *Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di in tema di inerenza*, in Riv. Dir. Trib., supplemento online, 2018.

¹⁵⁶ Attenta dottrina ha offerto interessanti e dettagliati approfondimenti sul nuovo corso giurisprudenziale: Tundo F., *Dalla composizione delle contraddizioni il carattere "assoluto" del giudizio di inerenza*, in Riv. Giur. Trib., 2019, 22; Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551; Franson op. ult. cit.; Boria P., *La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 767; Procopio M., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in Dir. Prat. Trib., 2018, 1667; Ferranti G., *Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci*, in Il fisco, 2018, 1; Antonini P., *La Cassazione sull'inerenza predica bene ma razzola male*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 323.

¹⁵⁷ Sotto un certo punto di vista tale statuizione, occorre precisare, parrebbe non trovare approvazione da parte di alcuna dottrina. Invero, stando all'opinione di Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551, l'ordinanza sembrerebbe trattare indistintamente i contesti civilistico e aziendalistico nel momento in cui ne paragona, in maniera da egli non condivisa, il concetto di costo.

quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo. Inoltre, occorre precisare che l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'imposta sui redditi e dell'iva non può giustificarsi identificando l'inerenza con la sproporzione o l'incongruità dei costi [...].

Siffatte affermazioni sembrerebbero fortemente agganciate all'ulteriore caposaldo annunciato nel contempo dalla medesima Corte e dunque conseguenti all'idea che la regola di inerenza sia strettamente collegata alla nozione civilistica di reddito. Secondo autorevole dottrina, tale presa di posizione consentirebbe di attribuire alla regola di inerenza una declinazione che aderisca al meglio alle generali regole di determinazione del reddito d'impresa, nell'ottica di un'autonoma iniziativa imprenditoriale¹⁵⁸. La Cassazione ha dunque affermato, *in conformità di parte della dottrina*, che il giudizio di inerenza implica una specifica valutazione di qualità. Un siffatto giudizio, preme sottolineare, non si riferisce al costo in sé, bensì all'atto d'impresa ed è proprio precisando tale distinzione che diviene possibile cogliere con maggior facilità l'elemento discriminante tra la nozione di inerenza e quella di congruità¹⁵⁹, ovvero tra il profilo qualitativo e quantitativo. In termini maggiormente espliciti, il giudizio di inerenza è *una qualità esclusivamente dell'atto di impresa*, atto che si concretizza nell'acquisto di beni o servizi, *indicando l'esistenza di una adeguata relazione di strumentalità rispetto all'attività*¹⁶⁰. Viceversa, la valutazione di congruità è un carattere esclusivamente riferibile al sacrificio patrimoniale sopportato per la realizzazione dell'atto d'impresa stesso. Volendo ripetere il concetto utilizzando la voce di ulteriore dottrina, il suddetto collegamento con il programma imprenditoriale risulta imperniato *sul suo modo d'essere, non già sul profilo quantitativo*¹⁶¹.

La richiamata ordinanza fu solo la prima di una serie di pronunce che diedero il via a quello che venne definito un nuovo corso della giurisprudenza sulla tematica in questione. Invero, dai contributi della citata, attenta dottrina si rinvennero successive pronunce che aderiscono al medesimo indirizzo, se pur evidenziando differenti sfumature¹⁶². In ciascuna di queste occasioni, ciò che affiora dalle parole dei Giudici di legittimità è una concezione di inerenza incardinata su un apprezzamento di carattere qualitativo. Ciò significa che tale

¹⁵⁸ In tal senso, Vicini Ronchetti A., *La sezione tributaria della Cassazione si esprime su inerenza "quantitativa" applicabile nella determinazione del reddito d'impresa: luci e ombre*, in *Giur. Comm.*, 2019, 333.

¹⁵⁹ Cfr. Frasoni G., *Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di Cassazione in tema di inerenza*, in *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online, 2018.

¹⁶⁰ Testualmente, Frasoni G., *Il sindacato dell'amministrazione sulla "congruità" dei costi*, in *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online, 2016.

¹⁶¹ Così, Beghin M., *Perdite su crediti, antieconomicità dell'operazione e giudizio d'inerenza*, in *Corr. Trib.*, 2008, 377.

¹⁶² Si vogliono citare, tra le altre, le ordinanze n. 33026/2019; n. 3170/2018; n. 13882/2018, nonché le sentenze Cass., Sez. Trib., 18 ottobre 2018, n. 26202; Cass., Sez. Trib., 17 luglio 2018, n. 18904; Cass., Sez. Trib., 15 giugno 2018, n. 15843.

valutazione prescinde da giudizi basati sull'utilità, necessità, economicità o più in generale incardinati sul concetto *del quantum*, dovendosi invece analizzare la sussistenza di un collegamento qualitativo tra il componente negativo di reddito e l'oggetto dell'impresa. Detto in altri termini, non ci si deve servire di un giudizio di congruità per contestare l'inerenza. Al contrario, indispensabile è la valutazione relazionale di tipo qualitativo-oggettivo¹⁶³, ampiamente argomentata nel precedente capitolo. La suddetta portata innovativa dell'ordinanza n. 450/2018, da un punto di vista più generale, è riscontrabile nell'importanza simbolica acquisita in quanto testimonianza di *una rinnovata attenzione della giurisprudenza per la dottrina*¹⁶⁴.

Ciò che preme sottolineare, da ultimo, è che la Corte di Cassazione non ha tassativamente disatteso le valutazioni di economicità o congruità dei costi, ma si sia limitata ad affermare l'estraneità delle stesse rispetto al giudizio di inerenza, apprezzandone una collocazione su due distinti piani logici¹⁶⁵. Sembrerebbe, dunque, che le argomentazioni mosse dalla giurisprudenza mediante l'ordinanza citata, abbiano segnato uno spartiacque¹⁶⁶ affermando il sorpasso delle pregresse posizioni in merito alla portata dei profili nei quali può ritenersi valorizzato il concetto di inerenza.

Occorre, tuttavia, non tralasciare in primo luogo la costante, se pur minoritaria, esistenza di orientamenti di direzione contraria alla prevalente che prediligono un'accezione di inerenza strettamente collegata a quella di congruità. In secondo luogo l'opinione di chi, in dottrina, pur riconoscendo adeguata rilevanza ai nuovi apporti interpretativi non trascura di puntualizzare come la pronuncia in esame abbia suscitato più di qualche dubbio¹⁶⁷. Invero, il citato indirizzo focalizza l'attenzione sul fatto che, attraverso l'abbandono di una visione di inerenza il cui fondamento normativo si dovesse incardinare sull'art. 109, co. 5, del Tuir, in aggiunta alla dichiarazione di impossibilità di sindacare l'utilità del costo, è venuta meno altresì l'eventualità di contestare l'inerenza di un componente reddituale in misura parziale, in quanto *respingere, tout court, valutazioni "quantitative", come sembra fare la Corte [...] significa che non è più*

¹⁶³ In tal senso, Boria P., *La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 767.

¹⁶⁴ Testualmente, Frasoni G., *Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di Cassazione in tema di inerenza*, in Riv. Dir. Trib., supplemento online, 2018.

¹⁶⁵ Così, Ferranti G., *Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci*, in Il fisco, 2018, 1, secondo cui "Il principio di antieconomicità e la possibilità di sindacare la congruità del corrispettivo pattuito non sono stati, quindi, travolti dal mutamento interpretativo ma, più semplicemente, ritenuti non riconducibili al concetto di inerenza."

¹⁶⁶ L'espressione è di Ferranti G., *Principio di inerenza: serve maggiore certezza*, in Corr. Trib., 2020, 107.

¹⁶⁷ A tal proposito, Antonini P., *La Cassazione sull'inerenza predica bene ma razzola male*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 323, precisa "L'ordinanza n. 450/2018 della Corte di cassazione è stata da subito salutata con favore dai primi commentatori. E, in effetti, per taluni aspetti, essa è assolutamente meritoria. L'accoglienza favorevole che essa ha incontrato, tuttavia, è stata da subito accompagnata da ampie critiche cui, con il presente scritto, si intende aggiungere almeno una."

possibile che un costo sia inerente e deducibile solo in parte. Ad avviso del medesimo orientamento interpretativo, se da un lato la giurisprudenza di legittimità rigetta valutazioni basate *sul quantum*, dall'altro sembrerebbe reintrodurre una dimensione quantitativa, in evidente contrasto con il più recente e maggioritario indirizzo, dal momento in cui afferma che un giudizio di congruità o economicità della spesa costituisce tutt'al più un elemento indiziario della mancanza di inerenza. Verrebbe così a crearsi, secondo il medesimo avviso, una concezione di inerenza *quali-quantitativa* che, sbarrando la strada all'inerenza *pro quota*, non risulterebbe idonea a generare situazioni sempre favorevoli al contribuente. Si ritiene necessario sottolineare, tuttavia, che l'interpretazione poc'anzi descritta si ritiene opinabile in quanto non in linea con la maggioritaria dottrina pronunciata e pertanto non condivisibile. La ragione che sottende tale impostazione, secondo il contrastante parere di altri studiosi del diritto, è da rinvenire nel *carattere assoluto* che contraddistingue il giudizio di inerenza. Ciò significa che l'interprete potrà trovarsi esclusivamente di fronte ad un bivio, procedendo verso la direzione della totale inerenza di un costo all'attività imprenditoriale (con la conseguente piena deducibilità dello stesso) oppure nel senso della completa estraneità rispetto alla stessa nella determinazione del reddito d'impresa. In tal senso, non si considerano ammesse vie di mezzo giacché siffatta concezione di parzialità, che ubbidisce ad una logica di congruità, risulterebbe incompatibile con il concetto stesso di inerenza¹⁶⁸.

Un ulteriore profilo che, in base al parere di successiva dottrina¹⁶⁹, è meritevole di riflessioni riguarda le argomentazioni proposte dal Giudice. Più specificatamente, dopo aver disatteso l'osservanza del criterio utilitaristico al fine di esprimere un giudizio di inerenza, poco più in basso egli sembrerebbe contraddirsi nel momento in cui, entrando nel vivo della questione, nega la deducibilità del costo a causa di una mancata utilità derivante dallo stesso.

In definitiva, dunque, come attentamente constatato, nonostante le assai diffuse perplessità in merito alla reale dimensione innovatrice dell'ordinanza in esame, in ragione della contraddittorietà delle argomentazioni enunciate dalla Corte, si ritiene ugualmente necessario valorizzare quella parte di ordinanza in cui le precisazioni fornite dai Giudici (che smentiscono il legame tra inerenza e dimensione quantitativa, accanto al fondamento giuridico rinvenibile

¹⁶⁸ Così, Tundo F., *Dalla composizione delle contraddizioni il carattere "assoluto" del giudizio di inerenza*, in Riv. Giur. Trib., 2019, 22, il quale precisa che "È in questo senso, allora, che si può affermare il carattere 'assoluto' dell'inerenza. Se un costo è inerente all'attività di impresa, non potrà che essere deducibile mentre in caso contrario non concorrerà alla formazione del reddito di impresa. Non vi è, in sostanza, la possibilità di affermare la deducibilità soltanto parziale di un costo, in ragione di una sua supposta 'inerenza parziale' all'attività di impresa, a sua volta giustificata da ragioni di congruità, cui allude talvolta la Corte di cassazione."

¹⁶⁹ Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551.

nell'art. 109, comma quinto, del Tuir) richiedono di mantenere del tutto distinti i concetti di inerenza e congruità¹⁷⁰.

Di significativa importanza fu la successiva pronuncia della Corte Costituzionale n. 262/2020¹⁷¹ in virtù della propria portata che si ritiene sia stata in grado di attribuire *piena maturità e rinnovata rilevanza*¹⁷² alla questione di cui si sta discutendo. Sostanzialmente il pregio che le viene attribuito è quello di aver confermato, mediante il richiamo delle precedenti pronunce n. 1290/2020 e n. 450/2018, che *il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo*. La medesima Corte si è ulteriormente occupata di precisare che *Da tale principio il legislatore non può arbitrariamente prescindere: questo infatti costituisce il presidio della verifica della ragionevolezza delle deroghe rispetto all'individuazione di quel reddito netto complessivo che il legislatore stesso ha assunto a presupposto dell'IRES*.

Spostando ora il focus sugli aspetti critici della faccenda, si vuole dare rilievo all'autorevole dottrina che ha attentamente rilevato come la Corte di Cassazione, tornando nuovamente a pronunciarsi sull'annosa questione del profilo quantitativo dell'inerenza abbia suscitato nuove incertezze sul merito di questioni ormai ritenute consolidate¹⁷³. Ci si riferisce in tal caso alla sentenza n. 2224/2021. Invero il Giudice di legittimità, dopo aver rammentato in sede introduttiva la visione che sembrava aver apportato un certo rilievo nell'ambito della certezza del diritto (ovvero che l'inerenza implica un giudizio di tipo qualitativo, estraneo quindi da riferimenti di utilità, congruità o economicità, com'è evidente nella pronuncia poc'anzi testualmente riportata), afferma in maniera ambigua che *la nozione di inerenza, dunque, implica quella di congruità, sicché deve escludersi la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti*¹⁷⁴. Il parere della dottrina è che siffatta incoerenza tra quanto effettivamente statuito e le premesse iniziali non costituisca una mera disattenzione ma rappresenti un sintomo di incongruenza che riguarda l'intera pronuncia e che, conseguentemente, la rende inattendibile e non condivisibile per quanto concerne le conclusioni

¹⁷⁰ Cfr. Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 238.

¹⁷¹ Ci si riferisce alla sentenza n. 262 del 04/12/2020, peraltro già richiamata all'interno del presente lavoro.

¹⁷² In tal senso, Tundo F., *Per un Fisco ragionevole occorre un "self-restraint" del legislatore*, in Riv. Giur. Trib., 2021, 105.

¹⁷³ Si ritiene interessante il contributo apportato a tal proposito da Tundo F., *Antieconomicità polimorfica e (in)certezze nomofilattiche*, in Riv. Giur. Trib., 2021, 593.

¹⁷⁴ Quanto testualmente riportato deriva dalla sentenza Cass., Sez. Trib., 2 febbraio 2021, n. 2224, cui la dottrina menzionata nella nota precedente fa esplicito richiamo. Si vuole precisare che, come specificato dall'A., tali parole sono state, a loro volta, travasate dalla Corte Suprema da una sentenza antecedente (n. 13596/2018) alla quale viene espressamente fatto appello dalla Cassazione nella pronuncia in commento, discostandosi dall'orientamento innovatore intrapreso dall'ordinanza n. 450/2018.

a cui giunge. Un ulteriore passaggio che l'autore commenta con tono critico ha a che fare con la discrezionalità delle scelte imprenditoriali, tematica già argomentata in precedenza nel presente lavoro. Come evidenziato, nella sentenza in esame la Corte sembrerebbe dapprima affermare che *il controllo del fisco [...] non può interferire nel merito delle scelte imprenditoriali*, per poi contraddirsi concludendo che le stesse sarebbero *in alcuni casi sindacabili* e che *pertanto, in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione razionale, è legittimo il fondato sospetto che la incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realtà*. Anche su questo punto il Giudice di legittimità sembra adottare una posizione del tutto divergente dall'orientamento prevalente in giurisprudenza che, peraltro, riprende in altre parti della medesima sentenza.

Viceversa, significativamente preziosa è stata ritenuta l'ordinanza n. 6368/2021 in quanto la stessa a detta della dottrina sembra aver consentito, seppur in termini controversi, *di rimettere un po' d'ordine ed [...] arginare l'esorbitanza di quell'agire incontrollato delle Agenzie fiscali che purtroppo si alimenta anche ad interpretazioni talvolta frettolose della giurisprudenza, soprattutto di legittimità*¹⁷⁵. La pronuncia in questione avrebbe fatto appello ancora una volta alla nozione di antieconomicità, aderendo all'orientamento più tradizionalista nella prospettiva di consentire agli Uffici fiscali di contestare le decisioni prese dall'imprenditore. Il tutto risulta incorniciato all'interno di una motivazione apparentemente logica, ricalcante un percorso argomentativo (esteriormente) improntato all'ottemperanza della funzione nomofilattica propria della Corte di Cassazione. Invero, l'incipit motivazionale prese avvio con il richiamo di un'accezione di inerenza intesa in senso conforme all'orientamento prevalente, ossia affermando che la stessa risiede sulla nozione di reddito d'impresa e che racchiude un giudizio di stampo qualitativo. In un secondo momento, tuttavia, il ragionamento prese una piega diversa, sfociando in tutt'altra direzione. Come emerge dalla lettura dell'ordinanza in esame, infatti, l'astratta illustrazione dei precedenti principi non è stata poi seguita dalla loro esatta attuazione, creando così confusione tra le regole di inerenza e di correlazione tra costi e ricavi, dal momento in cui la valutazione di non inerenza è stata fondata facendo ricorso a quest'ultima (correlazione tra costi e ricavi) in termini di ritorno economico dell'investimento in luogo della (corretta) non riferibilità all'attività imprenditoriale. Nonostante le premesse poco promettenti, la dottrina in commento all'ordinanza considera particolarmente rilevante il punto d'arrivo cui la stessa consente di pervenire, che viene esposto nei termini che seguono. Data la circostanza in cui la Corte di Cassazione ha strumentalizzato

¹⁷⁵ Ci si riferisce all'ordinanza della Cass., Sez. Trib., datata 8 marzo 2021, con nota di Tundo F., *Inerenza ed antieconomicità tra "cortine fumogene" e il faro illuminante della Cassazione*, in Riv. Dott. Comm., 2021, 303.

la regola in parola giungendo ad attestare il difetto di inerenza mediante il richiamo alla correlazione tra costi e ricavi e, dunque, allacciando alla stessa una valutazione di antieconomicità, essa ha di fatto confermato, allineandosi all'orientamento prevalente, che il concetto di antieconomicità nulla ha a che vedere con il giudizio di inerenza inteso nella propria accezione *più autentica*¹⁷⁶.

In conclusione, le considerazioni svolte dall'attenta dottrina e, in termini semplicistici, riportate poc'anzi, consentono di comprendere con sufficiente facilità e chiarezza le innumerevoli perplessità che le recenti pronunce hanno fatto affiorare; non solo rimettendo potenzialmente in discussione diverse questioni che, a parere della prevalenza dei commentatori, rappresentavano oramai dei punti fermi nel nuovo filone giurisprudenziale, ma altresì aprendo in tal modo uno squarcio facilmente utilizzabile dagli Uffici fiscali per ritornare su vecchie questioni, sostenendo in tal modo gli interessi erariali.

Nonostante le frequenti imprecisioni letterarie dei Giudici che hanno spesso condotto ad una manomissione della regola dell'inerenza, peraltro adoperando espressioni talvolta contraddittorie, irragionevole sarebbe ignorare quel poco di ordine concettuale apportato dalle pronunce di ultima data, il cui contenuto, più volte riaffermato, non può ritenersi screditato a causa della presenza di minoritarie pronunce che si discostano dal più recente filone giurisprudenziale sul tema.

2.3.2. Precisazioni in tema di antieconomicità

La nozione di antieconomicità si fece strada per la prima volta all'interno di un quadro ampio e articolato, nel quale il ruolo da essa rivestito era quello di fornire, scrutando attraverso *la lente della credibilità*¹⁷⁷, supporto alla verifica della correttezza dei fatti dichiarati altresì mediante l'ausilio dell'osservazione della condotta imprenditoriale. Quest'ultima, dunque, rappresentava l'elemento in aggiunta al quale diveniva possibile intercettare l'infondatezza delle scritture contabili¹⁷⁸. Con il trascorrere del tempo, tuttavia, la valutazione dell'aspetto

¹⁷⁶ Così, Tundo F., *Inerenza ed antieconomicità tra "cortine fumogene" e il faro illuminante della Cassazione*, in Riv. Dott. Comm., 2021, 303. Si ritiene necessario, per una maggiore chiarezza espositiva, riportare le autorevoli parole dell'A., il quale precisa che "Ciò costituisce ulteriore conferma dell'impostazione secondo la quale se è vero, come è vero, che l'inerenza non può essere messa in discussione ponendo in relazione costi ed entità dei ricavi, l'antieconomicità è nozione indiscutibilmente estranea al giudizio di inerenza. Il che dovrebbe, come dicevamo, porre un argine ai tentativi ricorrenti della parte pubblica di piegare il principio di inerenza ad usi e finalità che gli sono del tutto estranei."

¹⁷⁷ L'espressione è di Beghin M., *Il concetto di "operazione antieconomica" tra relativismo e rettifica del reddito d'impresa: spunti di riflessione*, in Boll. Trib., 2009, 1547.

¹⁷⁸ In tal senso, Salvati A., *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo*, in Rass. Trib., 2009, 816 e Boria P., *La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 767.

economico relativo alle operazioni poste in essere dall'imprenditore acquisì una rilevanza sempre maggiore, tanto da arrivare a legittimare l'Amministrazione finanziaria, investita del potere di controllare la corretta applicazione del sistema di norme concernenti la determinazione del reddito d'impresa (tra la quali rientra la regola dell'inerenza)¹⁷⁹, nell'assentire l'indeducibilità di costi ritenuti non equilibrati dal punto di vista quantitativo, utilizzando quale argomento portante a sostegno delle proprie rettifiche quello della incongruità. In altri termini, per ragioni di rapidità dell'azione degli Uffici fiscali, divenne sempre più comodo insinuare l'antieconomicità delle scelte imprenditoriali con una crescente autonomia rispetto a quegli ulteriori elementi conoscitivi che venivano pretesi agli inizi¹⁸⁰. Il percorso logico abbracciato dalla Corte per approdare al giudizio di inerenza era il seguente: un costo eccessivo o sproporzionato rispetto all'attività d'impresa non si reputa scrivibile al programma imprenditoriale. Di conseguenza, il costo non economico è anche non inerente¹⁸¹. Tuttavia, un siffatto automatismo non è da ritenersi condivisibile, come verrà chiarito in seguito.

A proposito del suddetto intervento degli Uffici fiscali, si vuole precisare che in tali circostanze si è giunti ad assegnare loro un *potere indefinito e generico* che, oltre a concretizzarsi in una valutazione sull'esercizio d'impresa, sconfinando di fatto in quel giudizio di merito che dovrebbe spettare esclusivamente all'imprenditore, non sembra altresì trovare fondamento nel diritto positivo¹⁸². A causa delle diverse pieghe che vennero attribuite dalla giurisprudenza al concetto di antieconomicità, non mancarono di diffondersi una certa confusione ed innumerevoli equivoci che hanno portato all'allontanamento da quella che era l'intenzione originaria sino ad inciampare nella produzione di grossolani e *comodi automatismi argomentativi*¹⁸³, nonché ad un abuso della stessa. Invero, passando al vaglio la copiosa giurisprudenza sul tema, non è raro imbattersi in contestazioni motivate da quella che alcuni definiscono una *antieconomicità di facciata*¹⁸⁴. Da ultimo occorre premettere che il profilo dell'antieconomicità può interessare la singola operazione così come l'intera attività

¹⁷⁹ In forza dell'art. 39 del D.P.R. N. 600/1973. Sul punto, si veda Beghin M., *L'abnormità dei compensi pagati agli amministratori tra poteri, regole e funzione del diritto tributario*, in Corr. Trib., 2017, 739.

¹⁸⁰ In tal senso, Tundo F., *Le insidie dell'antieconomicità stand alone, ovvero: "basta la parola"!*, in Riv. Giur. Trib., 2021, 320.

¹⁸¹ Si tratta delle considerazioni effettuate da Boria P., *La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 767, il quale aggiunge ulteriormente che nonostante la logica sottesa a tale modo di ragionare si riscontrano evidenti complicazioni applicative, derivanti dall'esposizione delle decisioni imprenditoriali al rischio di una valutazione degli Uffici fiscali permeata da soggettività.

¹⁸² Così, Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 238.

¹⁸³ Letterale espressione di Beghin M., *Il concetto di "operazione antieconomica" tra relativismo e rettifica del reddito d'impresa: spunti di riflessione*, in Boll. Trib., 2009, 1547.

¹⁸⁴ Così, Lupi R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. Trib., 2009, 258.

esercitata¹⁸⁵, ed è proprio sulla prima tra le due ipotesi prospettate che ci si concentrerà d'ora in avanti.

Procedendo con ordine, la prima difficoltà che si riscontra risiede nella necessità di individuare il significato della *elastica* nozione di antieconomicità, nonché nel tracciarne i relativi confini¹⁸⁶. La questione risulta particolarmente complessa in ragione della mancanza di un riferimento alla stessa all'interno del Tuir, tanto da essere definita da alcuni quale *prodotto del formante giurisprudenziale* che si è insediato nel diritto vivente in maniera graduale ma *con una progressione preoccupante, perché significativa di un abbandono della strada maestra tracciata dal legislatore*¹⁸⁷, risultando così un *concetto quasi evanescente, privo di confini certi e soggetto ad interpretazioni di diverso genere*¹⁸⁸. Tali incertezze hanno generato vasti ambiti di apprezzamento della nozione stessa, tanto che c'è chi afferma che *l'assunzione dell'antieconomicità a fondamento delle rettifiche costituisce un'arma a doppio taglio*¹⁸⁹. Nel seguire l'intento della presente trattazione, dunque, essa non dev'essere intesa nella propria connotazione civilistica quale mera incapacità di remunerare i fattori produttivi, bensì nella peculiare accezione fiscale, intenta a verificare la sussistenza di materia imponibile nascosta agli occhi del Fisco¹⁹⁰. Si rammenta che una siffatta valutazione dell'agire imprenditoriale, ritenuta contraria ai canoni dell'economia, si concretizza sotto forma di componenti reddituali negativi che risultano esageratamente eccessivi ovvero di componenti positivi particolarmente ridotti che, secondo una logica di normalità, apparirebbero sproporzionati se paragonati al vantaggio ottenuto dall'attività imprenditoriale¹⁹¹.

Come affermato in precedenza, stando al più recente indirizzo giurisprudenziale l'inerenza deve essere distinta dai giudizi di incongruità e antieconomicità, in quanto questi non

¹⁸⁵ Cfr. Beghin M., *Il concetto di "operazione antieconomica" tra relativismo e rettifica del reddito d'impresa: spunti di riflessione*, in Boll. Trib., 2009, 1547.

¹⁸⁶ In tal senso, Salvati A., *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo*, in Rass. Trib., 2009, 816.

¹⁸⁷ Testualmente, Tundo F., *Inerenza ed antieconomicità tra "cortine fumogene" e il faro illuminante della Cassazione*, in Riv. Dott. Comm., 2021, 303. Stando a quanto affermato dall'A., le "scarse assonanze" con il concetto di antieconomicità riscontrate all'interno del legislatore tributario prenderebbero le sembianze del valore normale, sebbene venga affermata la sua irrilevanza rispetto ai corrispettivi concordati tra le parti. Viene infine evidenziato che "la sproporzione tra prestazione e controprestazione infatti non ha interessato il legislatore se non in casi tassativi e del tutto marginali" tra i quali rammenta il transfer price e la cessione di beni merce o plusvalenze in regime di destinazione extra imprenditoriale.

¹⁸⁸ Così, Salvati A., *Considerazioni in tema di economicità e prospect theory*, in Riv. Dir. Trib., supplemento online, 2021.

¹⁸⁹ "[...] atteso che la dimostrazione contraria dell'economicità è analogamente ampia e variegata e che le prove o le motivazioni adducibili dal contribuente possono consistere anche in argomenti generici, ma idonei a costituire quanto meno fatti notori (si pensi alla giustificazione di scelte motivate con l'intento di restare sul mercato o conquistarne nuovi segmenti, pur se in perdita, in attesa di un possibile sviluppo o del passaggio di un contingente periodo critico)", Salvati A., op. ult. cit.

¹⁹⁰ Si veda, Beghin M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib., 2009, 3626.

¹⁹¹ Si rinvia a Tinelli G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in Riv. Dir. Trib., 2002, 437-472.

consentono automaticamente di individuare il difetto di inerenza, sebbene gli stessi possano essere considerati alla stregua di indicatori *della natura erogatoria e non produttiva*¹⁹² del costo. Da qui il seguente, ulteriore e significativo passaggio: la mancata riconducibilità del criterio di congruità al concetto in parola, dunque, non comporta il totale disinteresse dello stesso dal sindacato di inerenza. A confermare ciò, l'attuale approdo interpretativo intrapreso dai Giudici di legittimità mediante l'ordinanza più volta citata in questo testo e richiamata in maniera condivisibile da recente dottrina¹⁹³, prevede che [...] *l'antieconomicità e l'incongruità delle spese sono indizi rivelatori dalla mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa*¹⁹⁴. In termini maggiormente espliciti, sebbene un comportamento non economico o il sostenimento di costi sproporzionati non siano ritenuti fattori autosufficienti per contestare in automatico l'inerenza, gli stessi possono ad ogni modo essere sindacati dagli Uffici fiscali poiché contrari ai canoni di corretta gestione imprenditoriale¹⁹⁵. Ed è proprio questo il punto sul quale ci si intende ora soffermare. Uno squilibrio contrattuale potrebbe essere sintomatico di una celata liberalità o di un'erosione di reddito¹⁹⁶. Tuttavia, stando a quanto attentamente osservato dagli studiosi del diritto, dietro una siffatta sproporzione quantitativa possono sussistere differenti motivazioni che la giustificano¹⁹⁷. Ciò che preme rimarcare è la fondamentale importanza dell'interrogativo che ci si dovrebbe porre nell'ambito della valutazione dell'aspetto economico delle operazioni, che consiste nel domandarsi quale fosse l'intenzione originaria che ha spinto l'imprenditore ad assumere una decisione rivelatasi a posteriori non economica, che si tratti del frutto di una scelta sbagliata oppure della premeditata volontà di ottenere un beneficio in termini di riduzione del carico fiscale¹⁹⁸. Volendo brevemente riprendere quanto già affermato in precedenza a proposito dell'intromissione del

¹⁹² Così, Tarigo P., *Il giudizio d'inerenza dei costi d'impresa in alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2016, 423.

¹⁹³ Cfr. Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551.

¹⁹⁴ Ci si riferisce, ancora una volta, all'ordinanza n. 450/2018. Del medesimo tenore furono le successive pronunce Cass., Sez. Trib., 31 ottobre 2018, n. 27786; Cass., Sez. VI, 11 novembre 2019, n. 29002, la quale recita che "l'Amministrazione finanziaria [...] può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa [...]"; Cass., Sez. Trib., 14 dicembre 2019, n. 33026, la quale ribadì che "[...] l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza".

¹⁹⁵ In tal senso, si veda Miele L., Miele L., Sura A., Bontempo F., Fabi T., *Bilancio e reddito d'impresa 2020*, IPSOA, Milano, 2020, 494.

¹⁹⁶ Cfr. Vignoli A., *Riflessioni sulla nozione di inerenza e sulla antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2018, 715.

¹⁹⁷ A tal proposito, risalente dottrina ha chiarito che "Non è cioè la grande sproporzione tra l'economico e l'antieconomico che consente di presumere l'estraneità della posta rispetto al reddito d'impresa: perché vi possono essere motivi indiretti che riconducono a ragione la posta apparentemente non economica. [...] E al fine della qualificazione dell'atto occorre la prova dell'intento liberale, della volontà di disporre, dell'intenzione di erogare reddito ecc. non essendo sufficiente la mera osservazione della divergenza quantitativa tra quanto darebbe l'imprenditore accorto e quanto fatto da quello reale", Fantozzi A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in Riv. Dir. Trib., 2003, 552.

¹⁹⁸ Sul punto di veda Vicini Ronchetti A., op. ult. cit., 250.

Fisco sugli aspetti gestionali della condotta aziendale, ci si avvale delle espressive parole della dottrina che, in aggiunta a quanto già detto, affermano che *Ciò che può apparire «normale» per la massa potrebbe non esserlo per il singolo, il quale, in un sistema ispirato ai principi di democrazia e civiltà, è libero di dissentire, di dissociarsi, di seguire modelli operativi non standardizzati, non comuni e non diffusi: in sintesi, è un soggetto che può determinarsi nel modo che ritiene più opportuno, senza che le decisioni assunte divengano causa di penalizzazione. Tanto più se codesta penalizzazione incide sugli aspetti fiscali*¹⁹⁹. Invero, non sempre l'imprenditore pone in essere operazioni esclusivamente in un'ottica di massimizzazione dei profitti. Altri sono gli aspetti che richiamano la sua attenzione ed indirizzano le sue decisioni, quali l'accrescimento della quota di mercato, la prospettiva di ritorno in termini di investimento, il perfezionamento dell'immagine dell'impresa percepita agli occhi degli interlocutori esterni oppure ancora le innumerevoli esigenze di varia natura collegate alle trattative commerciali e così via²⁰⁰. Inoltre, alquanto improbabile sarebbe il prospettarsi di una situazione nella quale l'imprenditore si accontenti di un corrispettivo inadeguato rispetto al costo da egli stesso sostenuto, ovvero in paragone a quanto il mercato abbia da offrire in quel preciso momento temporale²⁰¹. Motivo per cui determinante risulta la contestualizzazione della condotta imprenditoriale nella prospettiva della rettifica della dichiarazione, tesa a motivare l'interesse sottostante un modo d'agire indirizzato verso una prospettiva anziché un'altra. Solo qualora ci si trovasse in circostanze nelle quali le scelte effettuate esulano dagli aspetti fisiologici della logica di gestione imprenditoriale fino ad arrivare a tradirla, solo allora l'Amministrazione finanziaria potrà legittimamente ingerirsi nella misurazione della ragionevolezza del comportamento del contribuente al fine di trarne conseguenze in termini fiscali²⁰².

Da qui la necessità di introdurre un'altra sfaccettatura della tematica in questione. Nel pronunciarsi a proposito dell'antieconomicità, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha più volte ricondotto il proprio ragionamento sul valore normale, desumibile dall'art. 9 del Tuir, quale termine di paragone con cui confrontare il corrispettivo pattuito dalle parti per la vendita di beni o servizi, al fine di legittimare la rettifica fiscale²⁰³ laddove fosse evidentemente emerso

¹⁹⁹ Cfr. Beghin M., *È «comportamento antieconomico» l'attività di amministratore svolta senza percepire compensi?*, in Corr. Trib., 2008, 955.

²⁰⁰ Tali casistiche riprodotte a titolo esemplificativo non hanno alcuna pretesa di esaustività. Per una trattazione più ampia sul tema si rinvia a Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 236.

²⁰¹ Così, Beghin M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib., 2009, 3626.

²⁰² Sul punto, si veda Tundo F., *Le insidie dell'antieconomicità stand alone, ovvero: "basta la parola"!*, in Riv. Giur. Trib., 2021, 320.

²⁰³ Per una maggiore chiarezza espositiva, si precisa che le rettifiche saranno tese ad incrementare l'ammontare dei proventi (eventualmente ritenuti eccessivamente bassi) ovvero ad innalzare il totale degli oneri (nell'ipotesi in cui siano considerati troppo contenuti).

un differenziale tra i due valori. A tal proposito, esemplare è l'ordinanza n. 3170/2018 ove, mediante il rinvio ad alcuni propri precedenti in materia, viene affermato che *sotto il profilo quantitativo, la valutazione circa la deducibilità o meno di un costo postula l'accertamento della congruità ed economicità dello stesso, dovendosi riconoscere all'amministrazione finanziaria, per orientamento consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, il potere di valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il normale valore di mercato, che costituisce «principio generale, desumibile dall'art. 9 del D.P.R. n. 917/1986.* Tale divergenza ritenuta anomala lasciava presumere che il corrispettivo dichiarato non fosse quello effettivo e, dunque, l'impiego del valore normale era ritenuto utile per far venire a galla quello reale²⁰⁴. In termini più specifici, il suddetto criterio era utilizzato quale strumento per la misurazione del reddito d'impresa in virtù del quale si ritenevano non congrue le operazioni generatrici di ricavi inferiori o costi superiori rispetto a quelli che, in base al valore normale, si sarebbero dovuti ottenere. Il divario fra prezzo e valore acquisiva, in tal modo, una capacità segnaletica tale da rivelare l'esistenza di una parte di corrispettivo extra non incluso in dichiarazione (con riferimento ai proventi) ovvero fittizio ma dichiarato (nell'ipotesi degli oneri)²⁰⁵. Tuttavia nell'ambito delle imposte sui redditi, all'interno di un sistema di determinazione analitico-contabile della ricchezza effettiva, il criterio ordinario per la quantificazione del reddito d'impresa dovrebbe essere quello del corrispettivo contrattuale convenuto tra le parti, essendo idoneo a riflettere la reale attitudine contributiva ascrivibile ad un soggetto e non, invece, il mero valore potenziale che avrebbe potuto assumere lo stesso se l'imprenditore avesse operato adottando una logica di ordinaria convenienza economica²⁰⁶. Qualora venisse valorizzata quest'ultima ipotesi si verificherebbe un'inversione di tendenza, passando da un sistema incentrato sulla logica analitico differenziale ad uno imperniato su una metodologia d'imposizione medio ordinaria, rischiando così di colpire una ricchezza potenzialmente intangibile oltre che finire per intaccare la libera autonomia imprenditoriale sancita costituzionalmente.

²⁰⁴ Così, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 120 ss.

²⁰⁵ Cfr. Zizzo G., *Condotte antieconomiche e determinazione del reddito d'impresa*, in *Rass. Trib.*, 2016, 860.

²⁰⁶ Sul punto si veda, Ballancin A., *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il "dover essere" tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 199. Nello stesso senso muovono le considerazioni di Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 120, la quale afferma che "I generali poteri di accertamento dell'Amministrazione non possono infatti snaturare la struttura delle imposte sul reddito, in linea di principio basata sulla determinazione analitica e sulla rilevazione di costi e ricavi effettivi, in cui le disposizioni che espressamente attribuiscono rilevanza al 'valore normale' [...] rappresentano un'eccezione". Al contrario nell'ipotesi sopra prospettata si deve attribuire valore "ai contratti, ai corrispettivi stabiliti negli accordi mediante i quali la ricchezza assume rilevanza".

Sicché posizioni giurisprudenziali come quella assunta con l'ordinanza n. 3170/2018²⁰⁷ che, richiamando la precedente pronuncia della Corte di Cassazione n. 10802 del 24 luglio 2002, ha stabilito *quale criterio valutativo il riferimento al normale valore di mercato*, non incontrano il condivisibile parere di alcuna dottrina. Quest'ultima²⁰⁸, chiamando in forza la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015²⁰⁹, è dell'idea che l'applicazione del valore normale non costituisca un mezzo universale preposto al controllo dei corrispettivi, bensì che la stessa sia prevista unicamente nelle specifiche ipotesi normative esplicitamente regolate²¹⁰. In tal modo il suddetto indirizzo interpretativo ritiene che la norma sopraccitata (legge di interpretazione autentica) sia manifestazione di un criterio di portata più ampia e dunque generale. Le conclusioni che si possono trarre, come peraltro già sostenute in precedenza dalla dottrina, sono da intendere nel senso che il Fisco non possa procedere alla sostituzione del corrispettivo contrattuale del bene o servizio con il relativo valore mediamente atteso, adoperando quale motivo a fondamento della rettifica fiscale unicamente il divario tra i suddetti valori. Al contempo, la natura sintomatica che lo contraddistingue lascia presupporre che dietro si possa nascondere occultamento di materia imponibile. Ne consegue che un accertamento in tal senso sarebbe legittimato solo in caso di ulteriori indizi che sostengano la presunzione. In altri termini, stando alla natura meramente indiziaria del concetto di antieconomicità, essa non può rappresentare un presupposto autonomo e autosussistente sul quale fondare il difetto di inerenza e legittimare il recupero a tassazione²¹¹. Come attentamente rilevato, l'argomento della presunta antieconomicità non può essere impiegato dall'Amministrazione finanziaria come *scorciatoia per avvallare rilievi fiscali*

²⁰⁷ Sulla stessa lunghezza d'onda si collocano altre significative sentenze che si riportano in seguito. Anzitutto la Cass., Sez. Trib., 15 settembre 2008, n. 23635, la quale stabilì che il criterio del valore normale costituisce un principio generale in materia di accertamento per la determinazione del reddito d'impresa e che, conseguentemente, "il fisco non può considerare legittimamente appostati costi ingiustificati, nella parte superiore al normale valore di mercato". Del medesimo orientamento furono le successive Cass., Sez. Trib., 24 luglio 2013, n. 17955; Cass., Sez. Trib., 13 giugno 2014, n. 13475 e Cass., Sez. Trib., 22 giugno 2015, n. 12844.

²⁰⁸ In particolare, Ferranti G., *Principio di inerenza: serve maggiore certezza*, in Corr. Trib., 2020, 107.

²⁰⁹ Si ritiene opportuno specificare che il D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, emanato in attuazione della Legge 11 marzo 2014, n. 23, è stato introdotto al fine di interpretare la norma sul transfer pricing estero rinvenibile nell'art. 110, comma 7, del Tuir, in termini di non applicabilità della disposizione contenuta in esso al transfer pricing interno, ossia alle operazioni infragruppo di società residenti in Italia; così come specificato da Ferranti G., *Antieconomicità, valore normale e interesse di gruppo: la Cassazione inverte finalmente la rotta?*, in Corr. Trib., 2021, 615.

²¹⁰ Nello stesso senso si sono espressi Miele L., Miele L., Sura A., Bontempo F., Fabi T., *Bilancio e reddito d'impresa 2020*, IPSOA, Milano, 2020, 501; e, pur non richiamando la norma di interpretazione autentica, Beghin M., *Il concetto di "operazione antieconomica" tra relativismo e rettifica del reddito d'impresa: spunti di riflessione*, in Boll. Trib., 2009, 1547, il quale precisa che "Del pari è evidente che il valore normale può essere utilizzato nei soli casi tipizzati, ora per il fatto che l'operazione effettuata è priva di corrispettivo (come nell'autoconsumo o nella destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa), ora perché il prezzo deve lasciare il posto al valore, nella prospettiva di osteggiare fattispecie di elusione (come avviene nel transfer pricing)."

²¹¹ In tal senso, Ballancin A., *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il "dover essere" tributario*, in Riv. Dir. Trib., 2012, 199.

grossolani, dovendosi piuttosto collocare all'interno di uno schema accusatorio più spazioso, corredato da ulteriori elementi²¹² che denotino l'eventualità di condotte estranee ai principi dell'ordinamento tributario²¹³, in aggiunta ad una valutazione globale di economicità relativa al contesto aziendale e contrattuale²¹⁴.

Sulla base delle considerazioni svolte finora diviene possibile cogliere, nonché riaffermare, l'evidente discordanza tra il giudizio di inerenza e quello di economicità, in quanto il primo si fonda sul presupposto che l'operazione sottostante il sostenimento di un costo sia reale e veritiera, salvo poi individuare la mancata riferibilità dello stesso all'attività d'impresa; il secondo, al contrario, poggia sulla simulazione dell'accordo contrattuale, il cui contenuto può risultare lontanamente rappresentativo della realtà²¹⁵. Tornando a parlare dell'inerenza, assodato che la non congruità di un costo può rappresentare un elemento indiziario dell'estraneità dello stesso dalla sfera imprenditoriale, alla luce delle osservazioni effettuate in merito al valore normale, siffatta divergenza non declina automaticamente in un accertamento della fattispecie di evasione. Esso, tuttavia, introduce un problema di contestualizzazione che si traduce nella spiegazione da parte dell'imprenditore delle condizioni nelle quali si è concluso l'assetto negoziale che è stato posto in essere, in modo da sfuggire a possibili rettifiche della dichiarazione grazie alla giustificazione della propria condotta²¹⁶. Quanto premesso consente di instradare il discorso sul profilo probatorio dell'inerenza, nei termini del quale assume rilevanza l'antieconomicità.

Per ragioni di completezza espositiva, pare opportuno introdurre in questa sede un ulteriore profilo correlato all'antieconomicità, argomento che sinora è stato osservato nonché sviluppato unicamente in chiave evasiva. I ragionamenti condotti nelle pagine precedenti valorizzavano la devianza dai normali canoni economici nell'esclusiva eventualità che la stessa potesse celare una raffigurazione di fatti non corrispondenti al vero, finalizzata all'occultamento di materia imponibile. Pare doveroso precisare, tuttavia, che l'antieconomicità potrebbe camuffare altresì un disegno elusivo, subentrando nella fattispecie dell'abuso del diritto, la cui disciplina è contenuta nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n.

²¹² Così, Lupi R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. Trib., 2009, 258.

²¹³ In questa prospettiva, Vignoli A., *Riflessioni sulla nozione di inerenza e sulla antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2018, 715.

²¹⁴ Cfr. Ferranti G., *Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci*, in Il fisco, 2018, 1.

²¹⁵ Così, Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020, 244.

²¹⁶ Tali osservazioni sono frutto dei seguenti interventi giurisprudenziali sul tema: Beghin M., *Il concetto di "operazione antieconomica" tra relativismo e rettifica del reddito d'impresa: spunti di riflessione*, in Boll. Trib., 2009, 1547; i.d. *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib., 2009, 3626.

212/2000)²¹⁷. In tali ipotesi ci si trova al cospetto di situazioni nelle quali il contribuente compie operazioni economiche lecite e correttamente dichiarate, volte però ad ottenere un vantaggio fiscale indebito mediante la realizzazione di un negozio giuridico (o di una sequenza di essi) alternativo a quello formalmente prescritto dall'ordinamento che, prevedendo l'applicazione di un regime fiscale meno oneroso, consente di conseguire un risparmio d'imposta²¹⁸. Il tutto si concretizza per il tramite di uno schema operativo che, pur essendo lecito, è privo di sostanza economica, ovvero percorre una strada non lineare o non congrua²¹⁹, ossia inadeguata rispetto ai risultati che il contribuente intendeva ottenere. Si tratta, dunque, *di un impiego abnorme, anomalo, calato a forza sulla realtà*²²⁰. Senza voler soffermarsi in questa sede sui tecnicismi della fattispecie dell'abuso del diritto, è sufficiente rimembrare che ogni qualvolta il contribuente decida di scegliere la soluzione meno gravosa dal punto di vista fiscale tra quelle che il legislatore ha messo a disposizione per il raggiungimento di un determinato obiettivo di strategia commerciale, egli non sta facendo altro che avvalersi di un proprio diritto. Qualora, però, tale esercizio dovesse venire in conflitto con quello che è *lo spirito di uno dei vari sistemi normativi latenti nel diritto tributario*, ci si troverebbe ad oltrepassare il confine del *lecito risparmio d'imposta*²²¹. Ecco che allora entrerebbe in gioco anche il secondo dei presupposti a fondamento dalla fattispecie, che richiede altresì una valutazione di normalità economica. In tale prospettiva, il collegamento tra la tematica dell'antieconomicità e quella dell'abuso del diritto risiede proprio sul presupposto del difetto di sostanza economica che può manifestarsi, si vuole ribadire, mediante la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. Invero, l'art. 10-bis, co. 2, lett. a), della Legge n. 212/2000 considera *indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*. Ciò che dunque rileva è, accanto all'aspetto qualitativo dell'evidente forzatura realizzata (in termini di non coerenza della qualificazione delle operazioni rispetto al fondamento intenzionale), altresì il profilo del *quantum*, in ragione della mancanza di congruità di quanto dichiarato dal contribuente nell'ambito della propria manovra di indebita pianificazione fiscale. Tali operazioni finiscono

²¹⁷ A tal proposito, Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, Milano, 2011, 233, precisa che "l'antieconomicità può essere un passaggio intermedio per dimostrare l'omissione di ricavi, la fittizietà o la non ineranza di costi, il trasferimento di utili su altri soggetti (transfer price) come pure l'elusione fiscale".

²¹⁸ Cfr. Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 125.

²¹⁹ Per quanto concerne il giudizio di congruità, è stato attentamente affermato che lo stesso si concretizza in una valutazione rispetto "[...] alle comuni, ordinarie pratiche mercantili, vale a dire rispetto a ciò che succede, di solito, nei rapporti tra operatori commerciali", da Beghin M., *Il giudizio di congruità entra nell'orbita dell'abuso del diritto: nulla di nuovo sotto la luce del sole*, in *Il fisco*, 2021, 1.

²²⁰ Così, Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 277.

²²¹ Testualmente, Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, Milano, 2011, 335.

così per riflettere una situazione di anormalità economica. Ne consegue che un'inspiegabile condotta caratterizzata da squilibrio contrattuale può venire a costituire un indizio della sussistenza di fattispecie elusive. Invero, stando al più recente orientamento della Corte di Cassazione è stato evidenziato che *per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle "ragioni economiche" delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di "anormalità" economica, può verificarsi una ripresa fiscale là dove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa*²²². In altre parole, le affermazioni del Giudice attribuiscono una significativa rilevanza ai criteri di congruità economica, misurabili mediante la coerenza rispetto ai valori di mercato, al fine di dimostrare l'elusione. Ancora una volta, dunque, è richiesta una valutazione delle circostanze che caratterizzano ogni singolo caso concreto, con lo scopo di verificare l'eventuale sussistenza di valide e non meramente marginali ragioni economiche che possano giustificare la manipolazione degli strumenti giuridici utilizzati dal contribuente. In tale ipotesi, l'operazione posta in essere non potrà reputarsi abusiva. Ragionamento, quello sulla presenza di valide ragioni, che potrebbe scagionare il realizzo di un vantaggio fiscale e che prende avvio mediante l'analisi della situazione concreta nella quale si trova il contribuente al fine di motivare il percorso scelto che, tra le diverse opzioni negoziali e rispetto al proprio obiettivo di pianificazione economica, potrebbe non rispondere unicamente ad una logica di risparmio fiscale. Le ragioni extrafiscali di natura non marginale, secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza, *non sono necessariamente identificabili in una redditività immediata dell'atto posto in essere, ma possono consistere anche in esigenze di natura organizzativa implicanti un miglioramento strutturale e funzionale del contribuente*²²³. Coticché, precisa la Corte, *la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle modalità di manipolazione ed alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato*²²⁴. L'onere di provare la ricorrenza delle

²²² Ci si riferisce alla sentenza Cass., Sez. Trib., 06 ottobre 2021, n. 27158. Conforme al medesimo convincimento anche la Cass., Sez. Trib., 13 luglio 2018, n. 18632, ove viene espresso che per dimostrare l'abusività della condotta gli indici sintomatici "devono essere ricercati nel limite imposto dalla convenienza economica dell'operazione", qualora tali limiti non venissero rispettati, la duplice combinazione degli elementi "realizzazione di un risparmio fiscale e carente giustificazione economica dell'operazione" porterebbero alla configurazione di un'operazione abusiva.

²²³ Questo è l'indirizzo attuale della giurisprudenza, uniformatasi agli insegnamenti della giurisprudenza comunitaria della raccomandazione n. 2012/772/UE e riprodottosi nelle sentenze Cass., Sez. Trib., 13 maggio 2021, n. 12853; Cass., Sez. Trib., sez. 20 novembre 2020, n. 26469; Cass., Sez. Trib., 29 ottobre 2020, n. 23872; Cass., Sez. Trib., 27 ottobre 2020, n. 23519.

²²⁴ Cass., Sez. Trib., 21 dicembre 2021, n. 40941; Cass., Sez. Trib., 21 dicembre 2021, n. 4094; Cass., Sez. Trib., 02 marzo 2020, n. 5644.

ragioni economiche alternative o che giustifichino l'operazione in tal modo costruita grava sul contribuente benché solo in seguito a che l'Amministrazione finanziaria abbia provveduto alla dimostrazione della sussistenza di un disegno elusivo e delle modalità di manipolazione dei negozi giuridici²²⁵.

2.4. L'antieconomicità quale presupposto per il ricorso all'accertamento analitico – induttivo

Spostando ora il focus sugli aspetti procedurali della questione, ci si vuole soffermare sul percorso argomentativo utilizzato dagli Uffici fiscali al fine di individuare un diverso presupposto impositivo e procedere con la rettifica del reddito risultante dalla dichiarazione. In questa prospettiva, ampiamente diffuso è l'impiego di un metodo di accertamento analitico – induttivo, rinvenibile nell'art. 39, co.1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973, qualora l'Amministrazione finanziaria si trovasse al cospetto di comportamenti antieconomici. Trattasi di un insieme di procedure che riguardano nello specifico i contribuenti soggetti all'obbligo di tenuta delle scritture contabili, tra i quali rientrano gli imprenditori e i lavoratori autonomi²²⁶. Dal punto di vista generale, il suddetto articolo 39 ricalca l'impostazione della peculiare metodologia di determinazione differenziale che contraddistingue le categorie reddituali sopraccitate, essendo imperniata sulla regolarità della contabilità. Invero, rimanendo sul piano generale, nel muoversi in vista della rettifica esso stabilisce in primis un'analisi delle risultanze contabili rapportando le proprie singole voci con quanto contenuto in dichiarazione (metodo analitico – contabile), salvo poi passare all'utilizzo di presunzioni che, pur non snaturando l'assetto contabile, fanno ricorso ad ulteriori ed esterni elementi (metodo analitico – induttivo); ovvero la possibilità di sovvertire le suddette scritture, proseguendo nella rettifica mediante l'adozione di presunzioni (metodo induttivo – extracontabile) che non necessitano dei requisiti viceversa richiesti nell'ipotesi precedente. Lo scenario in presenza del quale gli Uffici fiscali possono far valere quanto poc'anzi descritto deve andare di pari passo con le ipotesi prospettate alle lettere a), b), c) e d) del primo comma dell'articolo 39 in materia di accertamento delle imposte sui redditi che, in maniera semplicistica, può essere riassunto nelle circostanze di incompletezza, falsità o inesattezza degli adempimenti esposti in dichiarazione.

²²⁵ Ciò è quanto emerge dalle sentenze Cass., Sez. Trib., 13 luglio 2018, n. 18632; Cass., Sez. Trib., 28 febbraio 2017, n. 5090, Cass., Sez. Trib., 19 febbraio 2014, n. 3938, in conformità a quanto previsto dall'art. dall'art. 10-bis, co. 9, della Legge 212/2000.

²²⁶ Per i soggetti diversi da coloro che sono tenuti alla contabilità, si applica il metodo di accertamento previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.

Tornando allo specifico contesto dell'antieconomicità, il metodo che l'Amministrazione finanziaria adopera nelle condizioni di cui si sta discutendo è quello analitico – induttivo, per cui nei casi di incompletezza, falsità o inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione o nelle scritture contabili, emersi nell'ambito dell'esercizio di poteri istruttori ovvero da informazioni raccolte dagli Uffici fiscali, è ammessa l'eventualità di provare *L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate [...] sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti*²²⁷. Si ritiene, tuttavia, che gli elementi che giustificano tale approccio non debbano essere così fitti e reiterati da convertire le imprecisioni in una inattendibilità delle scritture nella loro interezza. In tal caso, invero, troverebbe applicazione il metodo di accertamento induttivo – extracontabile²²⁸, il quale prescinde dall'impianto della contabilità.

Stando a quanto stabilito dal Comando Generale della Guardia di Finanza con la Circolare 1/2018 - *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, in ordine all'ambito di applicazione dell'accertamento analitico – induttivo, è possibile individuare molteplici presunzioni che sono riconducibili alle seguenti categorie. Anzitutto elementi fattuali di natura materiale, individuabili singolarmente o in maniera collettiva; elementi di carattere documentale contabile o extracontabile; indirette ricostruzioni del ciclo d'affari dell'impresa ed infine ragionamenti basati su una logica presuntiva che s'incardinano su massime di esperienza, per cui rientrerebbe in quest'ultima fattispecie la devianza dal valore normale.

Ciò che preme evidenziare è che tali circostanze in cui ci si serve del profilo antieconomico delle operazioni per il ricorso all'accertamento analitico – induttivo si collocano parzialmente al di fuori dell'impianto contabile, poiché non sempre l'analiticità che contraddistingue quest'ultimo garantisce una *certezza assoluta in ordine all'effettività del reddito prodotto, avendo esclusivamente la funzione di documentare e serbare memoria di quanto prodottosi nella sfera giuridica del contribuente*²²⁹. Al contempo, tuttavia, indubbio è il valore riconosciuto alla stessa contabilità, che fissa *dei paletti* all'azione degli Uffici fiscali, tanto che il legislatore ha deciso di subordinare l'esecuzione di ragionamenti fondati su una logica presuntiva ai requisiti di gravità, precisione e concordanza, richiedendo in tal modo di passare al vaglio una pluralità di elementi aggiuntivi²³⁰. Secondo una siffatta impostazione,

²²⁷ Si riporta testualmente quanto sancito dall'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973.

²²⁸ Così, Iorio A., *Accertamento e riscossione*, IPSOA, Milano, 2018, 384.

²²⁹ Cfr. Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 132.

²³⁰ Iorio A., *Accertamento e riscossione*, IPSOA, Milano, 2018, 387, precisa che "Le presunzioni semplici costituiscono piena prova solo in quanto gravi, precise e concordanti, intendendosi: per gravità, il grado di convincimento che la presunzione può produrre essendo a tal fine sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; per precisione, che il fatto noto, da cui muove il

l'esigua rispondenza al vero di ciò che è esposto in dichiarazione, ossia la vendita avvenuta al di fuori delle logiche di mercato che non si giustifica in alcun modo, viene a costituire il fatto noto sulla base del quale presupporre l'infondatezza di quanto dichiarato dal contribuente. In questo contesto, la contabilità costituisce un punto di partenza che, anche se apparentemente regolare, può essere superata. Ciò significa che la regolare tenuta delle scritture contabili non impedisce il ricorso all'accertamento analitico – induttivo, posto che lo stesso art. 39, co. 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73 stabilisce che falsità e inesattezza possono essere rilevate altresì in maniera presuntiva. Quanto poc'anzi affermato riassume il consolidato orientamento giurisprudenziale stando al quale *L'accertamento con metodo analitico-induttivo, con cui il fisco procede alla rettifica di singoli componenti reddituali, ancorché di rilevante importo, è consentito, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacché la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata*²³¹. Malgrado la formulazione faccia riferimento ad una pluralità di elementi si vuole evidenziare che la stessa giurisprudenza talvolta ritiene sufficiente l'impiego di un unico elemento purché dotato di valore segnaletico²³².

Si ritiene necessario evidenziare che la dimostrazione di un presunto comportamento antieconomico che richiede la necessità di analizzare ulteriori aspetti che rendano le presunzioni effettivamente probanti rappresenta un compito dell'Amministrazione finanziaria²³³. Sarà la stessa, infatti, a dover dare prova della sussistenza dell'abnormità del corrispettivo rispetto al valore di mercato. Trattasi di una verifica che, avendo a che fare con una questione di fatto, dev'essere effettuata caso per caso e non in maniera astratta, concludendosi nella valutazione di una pluralità di circostanze che possano consentire di giungere ad una ipotizzabile conclusione²³⁴. Decisiva importanza acquisisce, dunque, il contesto nel quale l'operazione è stata posta in essere.

ragionamento presuntivo, non sia vago ma ben determinato nella sua realtà storica; per concordanza, che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto”.

²³¹ Cfr. Cass., Sez. Trib., 16 marzo 2020, n. 7292. La recente pronuncia testualmente citata si colloca all'interno di uno stabile orientamento interpretativo in tal senso, venendo così a costituire rappresentazione simbolica dello stesso. Ciò a precisare che innumerevoli sono le pronunce che si muovono nello stesso senso.

²³² Invero, nella suddetta pronuncia i cui termini sono già stati riportati i Giudici precisano che “Gli elementi assunti a fonte di tale presunzione non devono essere necessariamente plurimi, potendosi il convincimento del Giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave, la valutazione della cui rilevanza, peraltro, non è sindacabile in sede di legittimità”.

²³³ Così, Miele L., Miele L., Sura A., Bontempo F., Fabi T., *Bilancio e reddito d'impresa 2020*, IPSOA, Milano, 2020, 499 e Antonini M., Piantavigna P., *L'antieconomicità va accertata in relazione alla situazione particolare della singola impresa*, in Corr. Trib., 2021, 241.

²³⁴ In questa prospettiva, Ballancin A., *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il “dover essere” tributario*, in Riv. Dir. Trib., 2012, 199.

Occorre ora svolgere alcune considerazioni aggiuntive in ordine all'impiego della suddetta discrepanza tra valori normali e valori effettivi quale elemento a sostegno dell'art. 39, co. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/73 per il disconoscimento di costi iscritti in presenza di una contabilità tenuta in maniera regolare. Stando a quanto constatato poc'anzi, ampiamente diffuso è l'utilizzo di tale metodo analitico – induttivo, il quale si fonda sul presupposto che l'imprenditore debba conformarsi alla regola della massima economicità dell'azione imprenditoriale. In tal contesto non si può fare a meno di considerare l'opinione di coloro che esprimono le proprie perplessità circa l'utilizzo dell'antieconomicità quale unico elemento a fondamento della prova presuntiva. Invero, alcuna dottrina²³⁵ sostiene che la stessa devianza dai normali canoni dell'economia non possa costituire da sola una presunzione grave, precisa e concordante tesa a giustificare i maggiori ricavi o i minori costi. In termini più espliciti, si sostiene che i presupposti per l'applicazione di tale metodo verrebbero a mancare, posto che il fatto noto da cui partire per la sussunzione di quello ignorato, ossia *il corrispettivo congruo*, non rappresenterebbe *un elemento dotato di certezza ed oggettiva conoscibilità*. Conseguentemente, secondo tale indirizzo, il fatto noto non potrebbe essere rappresentato da dati astratti o di regole di esperienza²³⁶, essendo bensì necessaria la presenza di ulteriori elementi idonei a trasformare l'indizio di antieconomicità in prova. Siffatta impostazione, dunque, attribuisce maggiore rilevanza alla logica dialettica costituita dall'insieme degli aspetti valutativi e dalle argomentazioni probatorie fornite, piuttosto che alla logica deduttiva. Ne consegue che il legittimo impiego da parte degli Uffici finanziari di presunzioni fondate sul comportamento antieconomico dell'imprenditore sfociano necessariamente in una questione di prova. Prova che, a detta dell'orientamento espresso più alto, per essere considerata tale dovrebbe essere il frutto di una valutazione d'insieme ove l'indizio di incongruità dev'essere arricchito da specifici elementi fattuali idonei a provare la suddetta incongruenza²³⁷.

In definitiva, vale la pena di ribadirlo, l'orientamento dottrinale sembra discostarsi da quanto affermato dalla giurisprudenza, ritenendo al contrario non condivisibili le decisioni nelle quali ci si basa esclusivamente sul divario prezzi-valori, ritenendo invece necessario lo svolgimento di indagini più approfondite, funzionali all'acquisizione di ulteriori elementi che

²³⁵ Ci si riferisce alle riflessioni condotte da Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 253 ss; Ballancin A., op. ult. cit.; Salvati A., *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo*, in Rass. Trib., 2009, 816; Fantozzi A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in Riv. Dir. Trib., 2003, 552.

²³⁶ In tal senso, Fantozzi A., op. ult. cit., il quale precisa che “[...] anche a ritenere che il fatto noto sia costituito dalla grave sproporzione tra valore normale/valore effettivo peraltro desunta da fatti certi e non da regole di esperienza, occorrerebbe tuttavia dimostrare che il maggior valore normale sia stato effettivamente pattuito o corrisposto (e dunque la conseguente evasione) ovvero provare la natura simulata o elusiva del negozio posto in essere o ancora la natura liberale o dispositiva dell'atto dell'imprenditore”.

²³⁷ Così, Salvati A., *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo*, in Rass. Trib., 2009, 816.

possano supportare lo schema inferenziale di cui al suddetto articolo²³⁸. In altre parole, sarebbe richiesto un *allargamento del patrimonio conoscitivo del Fisco*, idoneo a confermare l'ipotesi di evasione mediante ulteriori elementi dotati di particolare forza segnaletica capaci di trasformare l'indizio (di antieconomicità) in prova (di evasione)²³⁹.

2.5. La prova dell'inerenza

Nell'intento di proseguire con lo svolgimento dell'elaborato sviscerando l'argomento dell'onere della prova, occorre premettere che, sebbene taluna recente dottrina²⁴⁰ affermi che la tematica in questione non sia attualmente oggetto di alcun dibattito, è possibile rilevare la presenza di opinioni spesso discordanti. Quella della ripartizione del carico probatorio, invero, rappresenta una questione piuttosto articolata che richiede di passare al vaglio molteplici aspetti benché talvolta la stessa venga risolta in termini alquanto semplicistici²⁴¹.

In apertura del presente paragrafo si ritiene opportuno specificare che, discutendo di inerenza, alcuna dottrina sostiene sia inappropriato l'impiego della locuzione *onere della prova*, in quanto la regola in parola non possa oggettivamente costituirne l'oggetto²⁴². Ciò in quanto la prova, intesa nella propria accezione autentica, condurrebbe ad una *ferrea logica binaria* intesa come alternativa tra verità o falsità²⁴³. Viceversa nel caso di specie non sembrerebbe possibile applicare un siffatto ragionamento di stampo *vero o falso*, dovendosi dimostrare la sussistenza di una relazione di tipo qualitativo il cui criterio di giudizio dovrebbe essere invece di carattere probabilistico poiché che *Un conto è provare l'avvenuto verificarsi di un accadimento, altro è valutarlo secondo un certo sistema di valori*²⁴⁴. In termini più specifici, coloro che aderiscono a tale posizione sostengono che l'esistenza del sopraccitato collegamento viene a dipendere dalla *persuasività delle argomentazioni* adottate dall'amministrazione finanziaria²⁴⁵. Così,

²³⁸ Cfr. Beghin M., *La cassazione legittima la rettifica della dichiarazione per diversità tra prezzo e valore*, in Corr. Trib., 2008, 1943.

²³⁹ In questa prospettiva, Beghin M., *La differenza prezzo-valore rileva solo in un «vera» valutazione d'insieme*, in Corr. Trib., 2008, 2934.

²⁴⁰ Ci si riferisce all'opinione espressa da Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551.

²⁴¹ Stando a quanto affermato da Ballancin A., *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in Rass. Trib., 2013, 590.

²⁴² Sul punto si veda Frasoni G., *Finanziaria 2008 – Saggi e commenti – Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in Quaderni della Rivista di diritto tributario, 2008 e in senso conforme Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 255.

²⁴³ In tal senso, Cipolla G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Cedam, Padova, 2005, 87.

²⁴⁴ Testuali parole di Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551.

²⁴⁵ Frasoni G., op. ult. cit. e Ballancin A., *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in Rass. Trib., 2013, 590, il quale afferma che “[...] invero, una volta che il contribuente avrà documentato la vicenda patrimoniale correlata al costo, si innesterà una dialettica volta ad accertare il nesso tra l'atto e l'attività le cui caratteristiche ed esiti dipenderanno dalla persuasività delle argomentazioni addotte.”

secondo tale impostazione, si arriverebbe a decretare se l'imponibile accertato dagli Uffici fiscali possa essere più probabile (o verosimile), in base al costruito argomentativo fornito, rispetto a quello che il contribuente ha dichiarato²⁴⁶. Paragonabile è l'opinione di chi, pur non parlando di capacità di persuasione, reputa sia ugualmente improprio affermare che l'inerenza possa essere provata, valutando più appropriato il riferimento alla *prova dei fatti che consentono un giudizio di inerenza*²⁴⁷. Nel medesimo senso si muovono altresì le riflessioni della dottrina che sostiene che *La verifica di tale inerenza spesso fuoriesce almeno in parte dalla materia della prova, costituendo più oggetto di qualificazione e valutazione*.²⁴⁸

Venendo all'oggetto di discussione, è possibile riscontrare che il più diffuso convincimento rinvenibile in maniera pressoché costante presso la Corte di Cassazione, nonché in parte della manualistica, fa gravare sull'imprenditore l'onere di dimostrare l'inerenza di un costo²⁴⁹, ossia la sussistenza degli aspetti qualitativi che legittimano la relativa deducibilità dal reddito d'impresa. Tale verifica consiste nell'investigare sulla sussistenza della relazione funzionale tra l'atto posto in essere ed il programma imprenditoriale. Si tratta, dunque, di una valutazione incardinata sul fatto. I sostenitori del suddetto indirizzo ritengono sia ragionevole motivare tale affermazione chiamando in causa la regola generale recante le disposizioni in materia di onere della prova, sancita dall'art. 2697 c.c. e stante la quale *Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*. Da un punto di vista generale, secondo alcuni, nel processo tributario il fondamento della pretesa dovrebbe essere dimostrato dall'ente impositore²⁵⁰; tuttavia tale onere dovrebbe essere invertito qualora fosse il contribuente ad assumere la qualifica di creditore. A tal proposito la Corte di Cassazione ha ripetutamente affermato che altresì le ipotesi di deduzione e detrazione rientrerebbero nella sfera dei diritti vantati dal contribuente. Conseguentemente, secondo tale posizione giurisprudenziale, l'imprenditore, traendone un beneficio dal punto di vista economico, per far valere il proprio diritto di dedurre i costi sostenuti dovrebbe provare l'inerenza delle suddette componenti negative che hanno preso parte alla formazione del reddito d'impresa. Talvolta la

²⁴⁶ Cfr. Vicini Ronchetti A., op. ult. cit., 256. Pare doveroso specificare che tale indirizzo asseconda la tesi in base alla quale è onere degli Uffici fiscali provare l'inerenza di un componente negativo all'attività.

²⁴⁷ Così, Marcheselli A., *Contenzioso tributario 2021*, IPSOA, Milano, 2021, 344.

²⁴⁸ Testualmente, Marcheselli A., Marcheselli A., Tortorelli M., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2018, 734.

²⁴⁹ Per quanto concerne la manualistica, si veda Miele L., Miele L., Sura A., Bontempo F., Fabi T., *Bilancio e reddito d'impresa 2020*, IPSOA, Milano, 2020, 501; Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 548; Marcheselli A., Marcheselli A., Tortorelli M., op. ult. cit., 731; Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 123. Relativamente alla giurisprudenza, si citano al riguardo le seguenti sentenze di ultima data: Cass. Sez. Trib., 02 febbraio 2021, n. 2224; Cass. Sez. VI, 11 giugno 2021, n. 16597; Cass. Sez. VI, 05 maggio 2020, n. 8453; Cass. Sez. Trib., 21 novembre 2019, n. 30366; Cass. Sez. Trib., 27 dicembre 2018, n. 33504; Cass. Sez. Trib., 26 maggio 2017, n. 13300.

²⁵⁰ In tal senso, Marcheselli A., *Contenzioso tributario 2021*, IPSOA, Milano, 2021, 331.

giurisprudenza ha altresì invocato a proprio favore un altro argomento puntualizzando che l'onere di dimostrare l'inerenza dei costi *incombe sul contribuente, anche in base al criterio della vicinanza della prova*²⁵¹ poiché si ritiene che la stessa sia più agevole per chi sostiene il costo e non per colui che lo contesta²⁵². Secondo la medesima impostazione, si potrebbe parlare di una duplice ripartizione, in quanto, il poc'anzi menzionato carico probatorio *originario* dell'inerenza in capo al contribuente presterebbe il fianco all'incombente di dimostrare la presenza di maggiori imponibili gravante, invece, sull'Amministrazione finanziaria²⁵³. Il contribuente, dunque, dovrebbe dimostrare la sussistenza dei costi nonché la loro inerenza mentre gli Uffici fiscali dovrebbero provare che l'imprenditore ha dichiarato ricavi in misura inferiori a quelli effettivamente conseguiti, ovvero i presupposti che legittimano l'accertamento²⁵⁴. Tali affermazioni, tuttavia, non trovano il pieno consenso della dottrina e pertanto richiedono di effettuare alcune puntualizzazioni. Anzitutto, come già chiarito in altre parti dell'elaborato, occorre rammentare che l'imprenditore il quale porti in deduzione un costo inerente in sede di determinazione della ricchezza vede attenuarsi il proprio carico fiscale in ragione della riduzione del reddito dovuta ai maggiori costi ma non vedrà realizzarsi alcun vantaggio in termini di risparmio d'imposta. Egli si troverà a dover versare un'imposta inferiore proprio in virtù del più basso reddito conseguito. Pertanto, affermare che la dimostrazione dell'inerenza spetta al contribuente significherebbe, a detta della dottrina contraria alla visione poc'anzi descritta, ammettere che il contribuente ottenga un vantaggio. Secondariamente, si vuole sottolineare la critica opinione di chi sostiene non sia corretto affermare che la deduzione di un costo costituisca un diritto del contribuente²⁵⁵, in ragione del fatto che non si tratterebbe di una deroga, bensì dell'attuazione dell'esatta modalità di quantificazione del reddito. Motivo per cui, conseguentemente, si reputa non del tutto appropriato il ricorso all'art. 2697 c.c. in tale

²⁵¹ Ci si riferisce alla sentenza Cass. Sez. Trib., 17 settembre 2014, n. 19600, a sua volta richiamando alcune proprie precedenti.

²⁵² Cfr. Marcheselli A., Marcheselli A., Tortorelli M., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2018, 718.

²⁵³ Così, Tarigo P., *Il giudizio d'inerenza dei costi d'impresa in alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2016, 423, la quale cita in nota 45 la sentenza Cass. Sez. Trib., 19 dicembre 2014, n. 27043 riportandone testualmente le argomentazioni, che affermano: "nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e/o a costi deducibili ed in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta". Nello stesso senso, le più recenti sentenze Cass. Sez. Trib., 30 novembre 2021, n. 37417; Cass. Sez. Trib., 21 gennaio 2021, n.1161; Cass. Sez. Trib., 4 dicembre 2019, n. 31621.

²⁵⁴ Si veda Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 135.

²⁵⁵ Così, Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 263, il quale afferma che "La deduzione fiscale dei costi, nell'ambito del regime d'impresa, non costituisce una concessione a favore del contribuente a fronte della quale egli dovrebbe farsi parte attiva dal punto di vista probatorio, ma rappresenta l'applicazione del principio della tassazione del reddito effettivo (che dev'essere al netto dei costi sostenuti per conseguirlo)."

specifico contesto²⁵⁶. Da ultimo, occorre tenere presente le considerazioni concernenti il profilo dimostrativo dell'inerenza proposte in apertura alla trattazione. È bene ricordare che quando ci si muove nel terreno dell'inerenza, trovandosi al cospetto di una regola che si esprime in un giudizio di compatibilità rispetto all'attività esercitata, necessario è il continuo ragionamento sulle circostanze fattuali in cui ci si trova. Come è emerso precedentemente, talvolta la natura del costo sostenuto (così come l'entità dello stesso) può costituire un indizio del difetto di inerenza²⁵⁷. Ciò significa che tanto più la natura del bene si allontana dall'attività, tanto più risulterà difficile e dispendiosa la verifica dell'inerenza del costo sostenuto per l'acquisto del suddetto bene. Tuttavia, volendo ribadire il concetto, la natura costituisce un mero indizio di non inerenza, non la prova. Se queste sono le premesse, ci si chiede se sia corretto affermare che gravi in capo al contribuente l'onere di provare l'inerenza di tutte le componenti negative che abbiano partecipato alla determinazione del reddito d'impresa posto che, come attentamente rilevato, la dimostrazione di ciascuna singola spesa da parte del contribuente potrebbe causare dei rallentamenti all'attività di controllo svolta dell'Amministrazione finanziaria²⁵⁸.

L'attuale convincimento più in alto descritto, malgrado il proprio largo e pressoché costante impiego nella giurisprudenza attuale, sembrerebbe, dunque, essere oggetto di svariate critiche da parte della dottrina. Una siffatta ricostruzione sembrerebbe, agli occhi di coloro che se ne discostano, uno stratagemma il cui scopo è quello di alleggerire l'incarico spettante agli Uffici fiscali addebitandolo in testa al contribuente²⁵⁹. Conseguentemente, stando alla seguente posizione, dovrebbe incombere all'amministrazione l'onere di provare l'inerenza di un componente negativo di reddito. Le argomentazioni mosse dalla dottrina²⁶⁰ si svilupperebbero su diversi piani, il primo dei quali muove dall'idea che il reddito d'impresa sia da considerare quale *fonte unitaria*, una grandezza che non può essere separata nella moltitudine dei propri elementi che la compongono, ritenendo pertanto che l'ipotesi di far gravare l'onere della prova sul contribuente possa essere condivisa solo qualora *la fattispecie della deduzione fosse distinta dalla "fonte" reddito d'impresa*²⁶¹. Tuttavia, come successivamente sottolineato, nel caso di

²⁵⁶ Trattasi delle riflessioni proposte da Marcheselli A., Marcheselli A., Tortorelli M., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2018, 718.

²⁵⁷ Cfr. Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018, 551.

²⁵⁸ In tal senso, Beghin M., op. ult. cit., 550.

²⁵⁹ Codesto è il convincimento di Vicini Ronchetti A., *La sezione tributaria della Cassazione si esprime su inerenza "quantitativa" applicabile nella determinazione del reddito d'impresa: luci e ombre*, in Giur. Comm., 2019, 333, il quale ricalca l'impostazione di Tinelli G., *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2013, 325.

²⁶⁰ Per un approfondimento più ampio, si veda Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 63 ss.

²⁶¹ Testualmente, Vicini Ronchetti A., op. ult. cit., 264.

specie ci si trova faccia a faccia con una questione differente, ossia quella dell'individuazione del soggetto cui soggiace l'onere probatorio e non quella di verificare se il reddito d'impresa costituisca o meno un unico aggregato inscindibile²⁶². Secondariamente, la posizione di coloro che contraddicono il prevalente orientamento troverebbe rinforzo nelle disposizioni relative ai beni d'impresa, per i quali sarebbe prevista una presunzione di imprenditorialità. Da qui l'opinione che la negazione di tale condizione (presunzione di imprenditorialità) mediante il respingimento della deducibilità del costo debba avvenire per mano di coloro che intendono notificarla, ovvero gli Uffici fiscali. Ancora diversa è l'opinione di chi si posiziona a metà strada, se così si può dire, tra le teorie poc'anzi esposte. Altresì tale dottrina sembrerebbe incline ad assecondare l'idea che sia onere dell'Amministrazione finanziaria provare i fatti su cui si fonda l'atto di accertamento, giungendo, alla migliore delle ipotesi, a reputare convincente la visione attualmente più estesa esclusivamente qualora venga intesa in termini di *un obbligo di precostituzione della prova dell'effettivo sostenimento del costo* che troverebbe riscontro nelle disposizioni sostanziali e procedurali stabilite dal legislatore tributario. Stando a tale orientamento, l'imprenditore sarebbe il soggetto che per primo è incaricato a dimostrare il sostenimento del costo mediante il supporto documentale, basandosi sul presupposto che l'obbligo di tenuta della contabilità si rifletta nell'obbligo di *precostituire* la prova dell'effettivo sostenimento dello stesso²⁶³.

Si reputa doveroso, inoltre, ragionare su un ulteriore ma ormai sorpassato indirizzo interpretativo che, se pur non privo di attuali ma infrequenti conferme, adottava una duplice chiave di lettura implicante conseguenze differenti in termini di onere probatorio a seconda del componente negativo che si stava osservando. Più specificatamente, tale bipartizione richiedeva di distinguere gli oneri in base alla loro necessità rispetto alla produzione del reddito, più o meno stretta, comportando un inevitabile giudizio discrezionale in capo all'Amministrazione finanziaria al fine della relativa qualificazione. Tale duplice prospettiva generava conseguenze differenziate, tali per cui nel caso di beni necessari l'inerenza si considerava presunta, facendo gravare l'onere della prova sull'Amministrazione finanziaria e, all'opposto, nell'ipotesi di beni non necessari sul contribuente²⁶⁴. Tale indirizzo è stato fortemente criticato dalla dottrina²⁶⁵

²⁶² Ci si riferisce alle osservazioni effettuate da Beghin M., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova della deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in Corr. Trib., 2017, 975.

²⁶³ Il convincimento esposto è il frutto dei ragionamenti condotti da Ballancin A., *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in Rass. Trib., 2013, 590, in merito al profilo della ripartizione dell'onere della prova in tema di inerenza.

²⁶⁴ In tal senso, Tinelli G., *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2013, 325.

²⁶⁵ Così, Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 271; Ballancin A., op. ult. cit.; Beghin M., *Note critiche a proposito dell'asserita, doppia declinazione della regola dell'inerenza, ("inerenza intrinseca" versus "inerenza estrinseca")*, in Riv. Dir. Trib., 2012, 408; Tinelli G., op. ult. cit.

sotto molteplici aspetti. Anzitutto in ragione della mancanza di un supporto normativo che sostenesse tale modo d'agire e, in secondo luogo, a causa della propria inutilità al fine di proferire un giudizio di inerenza, senza considerare l'elevato grado di potere discrezionale richiesto, trainato dalla necessità di rinvenire gli elementi valutativi necessari alla qualificazione dei costi in base alla loro natura, rendendo così la dimostrazione dell'inerenza più gravosa. Probabilmente più importante è la motivazione in base alla quale, alla luce delle considerazioni effettuate in precedenza circa il giudizio di necessità dei beni o servizi acquisiti, questo non dovrebbe avere nulla a che fare con la regola dell'inerenza, che invece richiede la verifica di un meno giudizio di compatibilità. Da qui l'idea che la distinzione sulla necessità non possa essere adoperata quale strumento in base al quale individuare la *corretta* ripartizione probatoria.

Altra importante puntualizzazione sul tema è quella concernente l'esigenza di differenziare tra prova del sostenimento del costo e dimostrazione della sussistenza di un collegamento tra lo stesso ed il programma imprenditoriale. Volendo rimanere conformi alle considerazioni svolte precedentemente in merito al significato della prova, è possibile rilevare che unicamente la prima delle circostanze sopra prospettate può costituire oggetto di prova. Altresì in tal caso l'indirizzo prevalente fa ricadere in capo al contribuente l'onere di dimostrare la deducibilità del costo in quanto esistente e ritiene che soltanto in un secondo momento l'Amministrazione finanziaria potrà esporre le proprie giustificazioni al fine di contestare la rilevanza dal punto di vista fiscale. In questa prospettiva appare evidente il rilevante spessore che viene ad assumere il supporto documentale. Volendo ripercorre le argomentazioni proposte dai sostenitori del più recente orientamento, essi farebbero leva sull'accostamento del disposto normativo recante la regola della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi di reddito per la relativa deduzione, di cui all'art. 109, co. 4 del D.P.R. n. 917/86 e quello contenente l'obbligo di tenuta e conservazione delle scritture contabili, di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 600/73. Invero, stando a quanto affermato dalla consolidata giurisprudenza²⁶⁶ spetterebbe [...] *al contribuente l'onere della prova "originario", che quindi si articola ancora prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa.* In tale occasione venne inoltre precisato che *Solo quando l'Amministrazione ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati,*

²⁶⁶ Ci si riferisce alla sentenza Cass. Sez. Trib., 02 febbraio 2021, n. 2224, testualmente riportata in seguito.

può contestare l'inerenza con due modalità. Da un lato, può contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, mentre dall'altro può addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa. Stando al rigore delle affermazioni riportate, nell'intento di dimostrare l'inerenza non sembrerebbe sufficiente la semplice contabilizzazione del componente negativo essendo invece necessaria inoltre la sussistenza di una documentazione appropriata a dimostrarne la coerenza rispetto all'attività economica posta in essere.

Si vuole sottolineare che altresì con riferimento alla dimostrazione dell'esistenza del costo è possibile avvertire la presenza di opinioni differenti. In particolare, si intende dare credito al ragionamento della dottrina ancorata all'idea che la spettanza dell'onere probatorio gravi sull'Amministrazione finanziaria. Volendosi ricollegare a quanto già affermato in precedenza rispetto all'importante ruolo ricoperto dall'impianto contabile e documentale, lo schema argomentativo adoperato in tal senso partirebbe dal presupposto che le scritture contabili siano dotate di prova legale controvertibile²⁶⁷. Seguendo un siffatto ragionamento, peraltro già esposto altrove nel testo, gli Uffici finanziari sarebbero obbligati a riconoscere piena attendibilità all'impianto contabile, presupponendo la loro correttezza, specie alla luce della presunzione racchiusa nell'art. 39, lett. d), del D.P.R. 600/1973²⁶⁸. Qualora, invece, essi se ne vogliano discostare, dovranno provare la loro totale o parziale inaffidabilità, facendo leva sugli ulteriori elementi che esulano dalla stessa.

Una volta esposti i molteplici punti di vista che alimentano i dibattiti dottrinali, e che non fanno altro che ribadire la complessità del tema in questione, si vuole sottolineare che, a prescindere dalla posizione che si adotta in ordine alla ripartizione del carico probatorio, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a motivare in maniera adeguata la propria pretesa tributaria²⁶⁹. Specularmente, indiscusso è che il contribuente debba assumere un atteggiamento collaborativo in sede istruttoria. Invero, dal punto di vista generale, lo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) al comma 1 dell'articolo 10 statuisce che *I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*. S'intende dare rilievo, inoltre, alla dottrina che, interrogandosi sulle conseguenze di un eventuale comportamento inerte del contribuente, sostiene sia legittimo l'impiego di tale argomento da parte degli Uffici fiscali quale elemento di prova a supporto

²⁶⁷ Così, Beghin M., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova della deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in Corr. Trib., 2017, 975.

²⁶⁸ In tal senso, Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551.

²⁶⁹ Cfr. Vicini Ronchetti A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2016, 256.

della valutazione di presunzione di occultamento del reddito²⁷⁰. Ciò significa che qualora il contribuente a seguito di una specifica richiesta avanzata dall'Amministrazione finanziaria e adeguatamente motivata agisse in maniera non collaborativa, ossia mancando di rispondere a tale pretesa, detta staticità potrebbe acquisire valenza probatoria decisiva nell'ambito della contestazione.

Da ultimo occorre ulteriormente distinguere le circostanze in cui si richiede di provare i fatti che attestino la sussistenza di inerenza da quelle in cui si avanza la richiesta di dimostrare la congruità. Quest'ultima, come largamente argomentato in precedenza, può assumere tutt'al più un valore meramente indiziario nell'ambito della dimostrazione dell'inerenza, trattandosi di due questioni (quelle dell'inerenza e della congruità) da tenere separate. In tal caso è già stata altresì rilevata l'inclinazione della giurisprudenza ad attribuire all'Amministrazione finanziaria il potere di utilizzare uno schema di ragionamento presuntivo per la contestazione dell'evasione partendo dalla sproporzione tra corrispettivo e valore di mercato, che rappresenterebbe il fatto noto cui ci si serve per giungere all'individuazione di un nascondimento di ricchezza, non prima però di aver dimostrato l'effettiva sussistenza della suddetta discrepanza.

²⁷⁰ In particolare, Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012, 136. L'A. dà supporto alla propria tesi chiamando in causa l'art. 116, co. 2, del c.p.c., applicabile altresì al processo tributario, nonché all'art. 32, penultimo comma del D.P.R. 600/1973. La lettura del combinato disposto degli articoli renderebbe legittimo l'utilizzo del contegno processuale delle parti quale elemento di prova oltre a rendere inutilizzabili in sede amministrativa e contenziosa a favore del contribuente le informazioni e gli altri documenti espressamente richiesti allo stesso.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Giungendo al capolinea della presente trattazione, pare doveroso trarre le opportune conclusioni, benché non prima di aver ripercorso in maniera sintetica i punti critici che hanno dato origine alle argomentazioni contenute nelle pagine precedenti. Occorre rammentare, anzitutto, che l'elaborazione del presente lavoro non è stata trainata dall'intento di sciogliere i diversi nodi che ormai da tempo appassionano gli studiosi del diritto tributario, bensì dal desiderio di andare a fondo delle controverse faccende che ancora oggi trovano spazio nel fertile terreno alimentato da produzioni dottrinali e giurisprudenziali talvolta contrastanti; pertanto il solo obiettivo perseguito è stato quello di offrire nuovi ed attuali spunti di riflessione, in un ambito costruito su realizzazioni piuttosto copiose.

Nel corso degli ultimi anni la Corte di Cassazione si è pronunciata svariate volte sull'ampiamente dibattuta regola di inerenza, sia con riferimento all'imposta sul valore aggiunto sia rispetto alle imposte sui redditi. Relativamente al primo profilo, quindi dalla prospettiva della tassazione indiretta, essa regola è funzionale alla detrazione dell'IVA ex art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 nelle operazioni imponibili effettuate nell'esercizio dell'attività e, dunque, a garantire la neutralità del tributo stesso. Sul versante delle imposte sui redditi, il giudizio in parola si presta alla selezione delle sole componenti reddituali che presentano un collegamento con l'attività concretamente svolta, escludendo gli esborsi a destinazione personale o familiare. In entrambi i comparti, benché la funzione assolta dal giudizio di inerenza sia, sotto certi aspetti, differente, le conclusioni cui si giunge in termini di risultato sono le medesime. Esso risponde al più elevato principio costituzionale della contribuzione in ragione dell'effettiva idoneità economica del singolo, in osservanza, dunque, della funzione solidaristica che motiva il prelievo fiscale. La differenziazione di contesto applicativo (IVA o redditi) non pregiudica, dunque, l'adozione di un'univoca interpretazione della regola di inerenza, la cui realizzazione determina l'individuazione di un nesso di riferibilità tra il costo e l'attività. Detto altrimenti, in entrambi i casi essa viene impiegata per dare rappresentazione effettiva all'indicatore di ricchezza, reddito o consumo.

Nel corso della trattazione si ha avuto modo di ripercorrere, seppur sinteticamente, il profilo storico della regola in parola, il che ha reso possibile l'estrapolazione del concetto di inerenza nella propria accezione più autentica, oltre a rappresentare un ottimo spunto da cui avviarsi per affrontare la prima delle tanto discusse faccende interpretative concernenti il tema in questione. Più specificatamente, il progressivo ampliamento del concetto di inerenza, suscettibile di aver condotto nel tempo a risultati assai più ampi nell'ambito della configurazione delle spese deducibili, ha spinto di sovente la dottrina e la giurisprudenza a

confinare in maniera forzata la regola in parola nel disposto normativo di cui all'art. 109, co. 5, del D.P.R. n. 917/1986. Tuttavia, come emerge dall'analisi condotta precedentemente in questi termini, tale risalente filone interpretativo sarebbe stato smentito a fronte di una ormai consolidata opinione stante la quale la suddetta disposizione nulla avrebbe a che vedere con la regola di inerenza, corroborata dalle più recenti produzioni e di importante portata ad opera della giurisprudenza.

L'eterogeneità dei temi riconducibili per via diretta o indiretta alla regola di inerenza, unita all'enunciazione di definizioni sempre più affinate della stessa, talvolta ne ha ampliato i confini in maniera eccessiva, tanto da finire per rendere difficoltoso il quadro interpretativo e portare gli Uffici finanziari a sindacare le legittime scelte dell'imprenditore sotto il profilo del difetto di inerenza, in chiaro contrasto con il vigente principio di libera autonomia privata dell'imprenditore, sancito dall'art. 41 della Costituzione. Nell'elaborazione si è pervenuti dunque alla conclusione che il progressivo ampliamento che ha caratterizzato il concetto di inerenza, passando da una dimensione anche quantitativa ad una meramente qualitativa, ha condotto a ritenere legittimo l'agire imprenditoriale in virtù di un potere di discrezionalità, escludendo la possibilità per il Fisco di condizionare la deducibilità di costi sostenuti in vista del perseguimento di una strategia commerciale definita a priori. Tali considerazioni hanno trovato conferma nelle recenti pronunce della Corte di Cassazione più in alto richiamate.

Un ulteriore punto di più ampio interesse in tema di inerenza riguarda il dibattito sulla *natura* della stessa, intesa in termini di un giudizio capace di investire la sfera quantitativa o qualitativa. Molteplici sentenze giurisprudenziali dimostrano che, in tempi ormai relativamente recenti, l'equivoco più ricorrente era quello di valutare congiuntamente i concetti di congruità ed inerenza, tanto da far sì che il primo dominasse significativamente sul secondo e così il tema dell'antieconomicità finiva per essere invocato a sproposito dall'Amministrazione finanziaria. Occorre tenere presente, tuttavia, come affiora dalle valutazioni effettuate in precedenza, che l'inerenza non attiene alla quantificazione del costo o ricavo, servendo bensì a distinguere ciò che rientra o meno nell'attività d'impresa. Le molteplici sentenze richiamate nel corpo dello scritto si ineriscono all'interno del più recente orientamento giurisprudenziale in merito alla declinazione della regola di inerenza. Tale indirizzo, tramutatosi a partire dal 2018, ha consentito di fissare alcuni punti fermi. Al riguardo, è stata segnalata la portata innovativa dell'ordinanza n. 450 datata 2018 mediante la quale la Corte, discostandosi dalle pronunce antecedenti, ha rigettato la definizione di un'accezione di inerenza intesa in termini di arrecare utilità all'attività d'impresa, adottando una visione secondo la quale la regola in parola sarebbe un concetto qualitativo e non quantitativo. Tuttavia, come emerge dalle considerazioni svolte nel corso del secondo capitolo, non sono poche le sentenze che sono state accompagnate da

ampie critiche. Complessivamente, alla luce delle valutazioni sopra esposte, pare condivisibile l'opinione di chi ha attentamente rilevato che la giurisprudenza nelle pronunce concernenti la connotazione quantitativa della regola di inerenza appare sovente *sensata nelle conclusioni ma disorientante nelle motivazioni*²⁷¹. Invero, negli ultimi tempi si è osservato il particolare comportamento contraddittorio che caratterizza alcuni Giudici di legittimità, i quali da un lato richiamano (sebbene solo formalmente) pronunce che formano parte del suddetto filone della giurisprudenza ormai consolidata, dall'altro giungono a conclusioni del tutto discordanti rispetto a quanto precedentemente citato. Ciononostante, è possibile attribuire significatività alle stesse in quanto, concettualmente, esse hanno innegabilmente apportato un certo grado di stabilità dal punto di vista sistematico.

Successivamente è stata evidenziata la tendenza del Uffici finanziari ad utilizzare l'argomento della sproporzione contrattuale come espediente per sindacare una condotta imprenditoriale fondamentalmente legittima, facendo leva su una *presunta e sbilenca* antieconomicità, incapace di soppesare ulteriori elementi che, al di là dei diritti ed obblighi che gli vengono attribuiti dal legislatore, spesso contraddistinguono l'aspetto delle relazioni commerciali con i terzi e che sostanzialmente si traducono in decisioni dettate da ragioni di opportunità commerciale o di immagine imprenditoriale, potendosi così discostare dai tanto attesi canoni dell'economia. Come emerso dall'analisi, è da respingere la tesi sostenuta da parte della giurisprudenza che attribuisce rilievo ai fini della determinazione del reddito d'impresa al valore normale, di cui all'art. 9 del Tuir, quale criterio di portata generale, potendo lo stesso essere impiegato unicamente ove sia stato esplicitamente previsto da specifiche disposizioni di legge, data l'evidenza del rischio che, da un punto di vista procedimentale, mediante l'utilizzo dello stesso il reddito sottoposto a tassazione non sarebbe quello effettivo²⁷². Come precedentemente segnalato dall'attenta dottrina, la mancanza di proporzione contrattuale non ha alcun potere segnaletico circa la riconducibilità dei costi al programma imprenditoriali, sicché tale asimmetria, sebbene non possa essere valutata quale punto di arrivo, può sempre costituire un punto di partenza per eseguire ulteriori approfondimenti in vista dell'accertamento²⁷³. L'antieconomicità, dunque, può assumere rilievo ai fini impositivi ma il relativo sindacato non si reputa bastevole, dovendo necessariamente essere corredato da un adeguato supporto argomentativo.

²⁷¹ Testualmente, Lupi R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. Trib., 2009, 258.

²⁷² In tal senso, Canè D., *Conseguenze del comportamento antieconomico dell'impresa nell'imposta sui redditi e nell'iva*, in Dir. Prat. Trib., 2015, 20191.

²⁷³ Così, Beghin M., *L'abnormità dei compensi pagati agli amministratori tra poteri, regole e funzione del diritto tributario*, in Corr. Trib., 2017, 739, a proposito della specifica questione della deducibilità dei compensi degli amministratori.

Altrettanto rilevante è la breve digressione compiuta al fine di evidenziare l'accostamento di un'eventuale dimensione di elusione alternativa a quella di evasione. In tale prospettiva, lo squilibrio contrattuale inteso come abnormità dell'operazione posta in essere rispetto ai valori mercantili delinea una delle possibili letture dell'elemento costitutivo della fattispecie di abuso del diritto, quale il difetto di sostanza economica. Conseguentemente, la suddetta sproporzione viene a configurarsi come un indizio di elusione, sempre che non venga dimostrata la sussistenza di valide e non marginali ragioni extra fiscali tese a giustificare il conseguimento di un indebito vantaggio fiscale.

In chiusura, come è emerso dalle ultime righe del testo, è stato affrontato il tema della ripartizione dell'onere probatorio. Salvo le riflessioni svolte precedentemente, stando all'orientamento dottrinale prevalente l'onere di dimostrare l'esistenza dei costi, nonché il loro collegamento con l'attività economica esercitata, grava in capo al contribuente mediante l'impiego dell'apparato contabile e documentale a supporto. Secondariamente, gli Uffici finanziari qualora dovessero rilevare irregolarità dovranno provare i maggiori imponibili conseguiti, procedendo con la relativa contestazione. La suddetta impostazione non trova, tuttavia, il pieno appoggio da parte della dottrina. Inoltre, sempre in ordine al profilo probatorio, è stata evidenziata la tendenza dell'Amministrazione finanziaria ad utilizzare il differenziale prezzo-valore di mercato, ossia l'indizio di antieconomicità, quale strumento per il ricorso all'accertamento analitico – induttivo a norma dell'art. 39, co. 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73, il quale richiede l'impiego di presunzioni gravi, precise e concordanti al fine di ricostruire il reddito adoperando un ragionamento presuntivo nell'intento di contestare fattispecie di evasione, non mancando di sottolineare i dubbi emersi circa l'utilizzo della sproporzione quale unico elemento a sostegno del suddetto metodo presuntivo, essendo necessaria una valutazione del contesto accertativo nel suo complesso.

In definitiva, la declinazione della nozione di inerenza rappresenta, fin dai tempi antichi, una questione di difficile risoluzione. Come affiora dalle argomentazioni esposte nel presente lavoro e riassunte poc'anzi, le risalenti e tradizionali impostazioni hanno subito un processo di ispezione per mano della dottrina, nonché di revisione ad opera della giurisprudenza, le quali hanno consentito la produzione di considerazioni riflessive sempre più raffinate e puntuali. Volendo ricapitolare in estrema sintesi i punti focali ai quali è stata assegnata di recente una nuova e pressoché univoca valenza interpretativa, si annoverano la condivisibile ricostruzione che disconosce la possibilità di ricondurre il fondamento normativo della regola di inerenza all'art. 109, co. 5 del D.P.R. n. 917/86, la quale si reputa derivante dalla nozione di reddito e dunque dalla disciplina sulla redazione del bilancio, nonché il consolidato orientamento che reputa l'inerenza un concetto di carattere qualitativo, dovendo necessariamente essere tenuto

distinto dalle valutazioni quantitative di congruità o economicità, le quali possono rappresentare tutt'al più elementi indiziari del difetto di inerenza. Conclusivamente, è indispensabile rammentare che nell'instabile terreno dell'inerenza imprescindibile è il ragionamento legato all'attività esercitata, il quale richiede necessariamente un'attenta analisi del contesto in cui le operazioni effettuate dall'imprenditore hanno avuto origine. Invero, come più volte affermato, essa si traduce in un giudizio, in un insieme di valutazioni sul fatto che devono essere calate sulla realtà, analizzando di volta in volta in caso concreto al fine di verificarne la compatibilità con il programma imprenditoriale, motivo per cui si ribadisce che la regola di inerenza declina in un problema di prova.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- Antonini M., Piantavigna P., *L'antieconomicità va accertata in relazione alla situazione particolare della singola impresa*, in Corr. Trib., 2021, 241.
- Antonini P., *La Cassazione sull'inerenza predica bene ma razzola male*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 323.
- Ballancin A., *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in Rass. Trib., 2013, 590.
- Ballancin A., *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il "dover essere" tributario*, in Riv. Dir. Trib., 2012, 199.
- Beghin M., *Il giudizio di congruità entra nell'orbita dell'abuso del diritto: nulla di nuovo sotto la luce del sole*, in Il fisco, 2021, 1.
- Beghin M., *La deducibilità dell'IMU ai fini IRES tra inerenza del costo e strumentalità del bene*, in Corr. Trib., 2021, 315.
- Beghin M., *L'abnorme ampliamento della regola di correlazione tra costi deducibili e proventi tassabili*, in Il fisco, 2019, 1.
- Beghin M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Padova, 2018.
- Beghin M., *L'abnormità dei compensi pagati agli amministratori tra poteri, regole e funzione del diritto tributario*, in Corr. Trib., 2017, 739.
- Beghin M., *Il giudizio di inerenza tra valutazioni ex ante, valutazioni ex post e obblighi contrattuali*, in Riv. Giur. Trib., 2017, 85.
- Beghin M., *Scritture contabili, controlli incrociati e prova della deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore*, in Corr. Trib., 2017, 975.
- Beghin M., *Note critiche a proposito dell'asserita, doppia declinazione della regola dell'inerenza, ("inerenza intrinseca" versus "inerenza estrinseca")*, in Riv. Dir. Trib., 2012, 408.
- Beghin M., *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, in Corr. Trib., 2011, 937.
- Beghin M., *La deducibilità delle sanzioni «antitrust» nella prospettiva della corretta misurazione del reddito d'impresa*, in Riv. Giur. Trib., 2011, 522.

- Beghin M., *Il concetto di "operazione antieconomica" tra relativismo e rettifica del reddito d'impresa: spunti di riflessione*, in Boll. Trib., 2009, 1547.
- Beghin M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib., 2009, 3626.
- Beghin M., *La differenza prezzo-valore rileva solo in un «vera» valutazione d'insieme*, in Corr. Trib., 2008, 2934.
- Beghin M., *La cassazione legittima la rettifica della dichiarazione per diversità tra prezzo e valore*, in Corr. Trib., 2008, 1943.
- Beghin M., *L'inerenza iva fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in Corr. Trib., 2008, 1869.
- Beghin M., *È «comportamento antieconomico» l'attività di amministratore svolta senza percepire compensi?*, in Corr. Trib., 2008, 955.
- Beghin M., *Perdite su crediti, antieconomicità dell'operazione e giudizio d'inerenza*, in Corr. Trib., 2008, 377.
- Boria P., *La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. Giur. Trib., 2018, 767.
- Boria P., *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in Riv. Dir. Trib., 1992, 412.
- Canè D., *Conseguenze del comportamento antieconomico dell'impresa nell'imposta sui redditi e nell'iva*, in Dir. Prat. Trib., 2015, 20191.
- Centore P., *IVA 2019*, IPSOA, Milano, 2019.
- Centore P., *La revisione in chiave europea dell'inerenza Iva*, in Dir. Prat. Trib., 2019, 1269.
- Centore P., *Detrazione e inerenza: un richiamo al principio di effettività*, in Riv. Giur. Trib., 2009, 1076.
- Cipolla G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Cedam, Padova, 2005.
- Crovato F.– Lupi R., *Il reddito d'impresa*, Il sole 24 ore, Milano, 2002.
- D'Angelillo F., *Trattato teorico-pratico sulla imposta di ricchezza mobile: principi di diritto dell'estimazione*, Tipografia Arti Grafiche Liguri, La Spezia, 1928.
- De Mita E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2002.
- Della Valle E., *Ma è proprio vero che gli interessi passivi si deducono a prescindere dall'inerenza?*, in Riv. Giur. Trib., 2010, 784.

- Fantozzi A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in Riv. Dir. Trib., 2003, 552.
- Ferranti G., *Antieconomicità, valore normale e interesse di gruppo: la Cassazione inverte finalmente la rotta?*, in Corr. Trib., 2021, 615.
- Ferranti G., *Principio di inerenza: serve maggiore certezza*, in Corr. Trib., 2020, 107.
- Ferranti G., *Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci*, in Il fisco, 2018, 1.
- Ferrua P., *Garanzia del contraddittorio e ragionevole durata del processo penale*, in Questione giustizia, 2003, 453.
- Fransoni G., *Una bella sorpresa: la nouvelle vague della Corte di Cassazione in tema di inerenza*, in Riv. Dir. Trib., supplemento online, 2018.
- Fransoni G., *Il sindacato dell'amministrazione sulla "congruità" dei costi*, in Riv. Dir. Trib., supplemento online, 2016.
- Fransoni G., *Finanziaria 2008 – Saggi e commenti – Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in Quaderni della Rivista di diritto tributario, 2008, 145.
- Giovannini A., *"Costo" e "inerenza" in diritto tributario*, in Rass. Trib., 2017, 929.
- Graziani F., *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca*, in AA. VV., *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, (a cura di) Falsitta G. e Moschetti F., Giuffrè, Milano, 1994.
- Greggi M., *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pacini, Pisa, 2012.
- Gucciardo L., *IRES La deducibilità degli interessi passivi alla luce del principio di inerenza*, in Rass. Trib., 2021, 465.
- Iorio A., *Accertamento e riscossione*, IPSOA, Milano, 2018.
- Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, Milano, 2011.
- Lupi R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. Trib., 2009, 258.
- Lupi R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, Milano, 2008.
- Lupi R., *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in Rass. Trib., 2004, 1935.

- Lupi R., *L'inerenza e il sindacato delle scelte imprenditoriali sul versante dei costi*, in *Il reddito d'impresa*, a cura di Crovato F. e Lupi R., Il sole 24 ore, Milano, 2002.
- Lupi R., *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Giuffrè, Milano, 1991.
- Luzzati C., *Principi e princìpi*, Giappichelli, Torino, 2009.
- Marcheselli A., *Contenzioso tributario 2021*, IPSOA, Milano, 2021.
- Marcheselli A., Marcheselli A., Tortorelli M., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2018.
- Marello E., *Deducibilità fiscale dei compensi corrisposti agli amministratori: il revirement della Cassazione*, in *Giur. It.*, 2003, 89.
- Marello E., *Involuzione del principio di inerenza?*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2002, 480.
- Melis G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2015.
- Miele L., Miele L., Sura A., Bontempo F., Fabi T., *Bilancio e reddito d'impresa 2020*, IPSOA, Milano, 2020.
- Menti F., *Il costo sproporzionato e il principio di inerenza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 1240.
- Nocerino O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 2020.
- Nussi M., *Il giudizio di inerenza dei compensi agli amministratori tra insindacabilità delle scelte imprenditoriali e autonomia dai fenomeni simulatori o elusivi*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2011, 400.
- Nussi M., *Il principio di inerenza*, in AA. VV., *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, (a cura di) V. Uckmar e Tundo F., III, Giuffrè, Milano, 2003.
- Nuzzo E., *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Giur. Comm.*, 1985, 810.
- Panizzolo A., *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2001, 1033.
- Panizzolo A., *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 675.
- Potito E., *Il sistema delle imposte dirette*, Giuffrè, Milano, 1989.
- Procopio M., *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza (2010-2020) Parte prima*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, 2303.

- Procopio M., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 1667.
- Procopio M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009.
- Quarta O., *Commento alla legge sulla Imposta di Ricchezza Mobile*, vol. II, terza edizione, Società Editrice Libreria, Milano, 1920.
- Rosa L., *Il principio di inerenza*, in G. Tabet, (a cura di), *Il reddito d'impresa*, Cedam, Padova, 1997.
- Salvati A., *Considerazioni in tema di economicità e prospect theory*, in *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online, 2021.
- Salvati A., *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo*, in *Rass. Trib.*, 2009, 816.
- Tarigo P., *Il giudizio d'inerenza dei costi d'impresa in alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2016, 423.
- Tesauro F., *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, Roma/Milano, 1990.
- Tinelli G. – Mencarelli S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, Giappichelli, Torino, 2018.
- Tinelli G., *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova nella disciplina del reddito d'impresa*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 325.
- Tinelli G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 437-472.
- Tinelli G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1991.
- Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale: contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Giuffrè, Milano, 1999.
- Traina-Portanova S., *Spese e passività deducibili nell'imposta di ricchezza mobile*, Giuffrè, Milano, 1956.
- Tundo F., *Le insidie dell'antieconomicità stand alone, ovvero: "basta la parola"!*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2021, 320.
- Tundo F., *Antieconomicità polimorfica e (in)certezze nomofilattiche*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2021, 593.

- Tundo F., *Per un Fisco ragionevole occorre un “self-restraint” del legislatore*, in Riv. Giur. Trib., 2021, 105.
- Tundo F., *Inerenza ed antieconomicità tra “cortine fumogene” e il faro illuminante della Cassazione*, in Riv. Dott. Comm., 2021, 303.
- Tundo F., *Dalla composizione delle contraddizioni il carattere “assoluto” del giudizio di inerenza*, in Riv. Giur. Trib., 2019, 22.
- Vicini Ronchetti A., *Inerenza nel reddito d’impresa: riflessioni sull’evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 551.
- Vicini Ronchetti A., *La sezione tributaria della Cassazione si esprime su inerenza “quantitativa” applicabile nella determinazione del reddito d’impresa: luci e ombre*, in Giur. Comm., 2019, 333.
- Vicini Ronchetti A., *La clausola dell’inerenza nel reddito d’impresa*, Cedam, Padova, 2016.
- Vignoli A., *Riflessioni sulla nozione di inerenza e sulla antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2018, 715.
- Vignoli A., *La determinazione differenziale del reddito ai fini tributari*, Dike, Roma, 2012.
- Zizzo G., *IRES La deduzione dell’IMU tra doveri costituzionali e virtù politiche*, in Rass. Trib., 2021, 771.
- Zizzo G., *Condotte antieconomiche e determinazione del reddito d’impresa*, in Rass. Trib., 2016, 860.
- Zizzo G., *Regole generali sulla determinazione del reddito d’impresa*, in AA.VV., *L’imposta sul reddito delle persone fisiche*, (a cura di) F. Tesauro, II, Utet, Torino 1994.