

Inerenza in senso qualitativo, riferita all'attività nel suo insieme. Deducibili gli ammortamenti in periodi di inutilizzo dei cespiti

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 10902 del 18 aprile 2019



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

La recente Ordinanza 18 aprile 2019, n. 10902 della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria (Pres. Cirillo, Rel. Guida) fornisce l'occasione per fare un punto sul concetto di inerenza dei costi così come elaborato dalla giurisprudenza di legittimità.

Ripercorreremo allora le regole alla base del principio di inerenza e ci concentreremo, alla fine, sull'ordinanza in questione. Solo così è possibile, a nostro modesto avviso, capire come si sia passati in pochi anni da una interpretazione del principio focalizzata sullo specifico rapporto costo/ricavo (addirittura non solo associando il tipo di costo alla specifica attività produttiva di ricavi certi, ma anche vagliando l'entità del costo stesso) ad una lettura del concetto di inerenza sempre più in linea con le elaborazioni dei Giudici eurounitari, lettura diffusasi ormai anche in ambito di tributi interni.

Andremo probabilmente un po' oltre quello che è il commento a una singola ordinanza, ma ci preme, come detto evidenziare i mutamenti evidenti sul punto dati dalle letture della Suprema Corte, specialmente da due-tre anni a questa parte.

Poiché non dimentichiamo di essere nel contesto di un contributo di carattere giurisprudenziale, ci concentreremo sulle massime di Legittimità, facendo di esse una rassegna che ci auguriamo sia abbastanza completa seppur, per motivi di sintesi, non esaustiva.

- Il testo unico

Parlando appunto di inerenza in ambito di imposte sul reddito non si può non richiamare l'articolo 109, comma 5, del Tuir (D.P.R.n. 917/1986), che prevede che *“le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi”*. Ed ancora *“se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi imponibili 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...”*.

Nella norma si fa certo riferimento quindi alla relazione costi deducibili/ricavi imponibili. Ma attraverso il collegamento rappresentato dall'attività. Ovvero l'imponibilità del ricavo non deve essere, letteralmente, riferibile al singolo elemento di costo, quanto all'attività cui quel costo è correlato. Attività che deve essere idonea a produrre ricavi.

Su questa lettura è andata a collocarsi anche la prassi. In particolare la Circolare n. 30/9/94 del 07/07/1983 e Risoluzione n. 158/E del 28/10/1998.

Dovrebbe allora essere chiaro che di norma se un costo è sostenuto in ambito di una attività di impresa produttiva (o potenzialmente produttiva) di ricavi esso deve essere considerato inerente. Verrebbe da aggiungere *“fino a prova contraria”*. E la prova dovrebbe ragionevolmente essere fornita da chi è interessato a considerare il costo indeducibile.

- La prova dell'inerenza

E' accaduto invece che una certa elaborazione giurisprudenziale abbia ritenuto negli anni che sia da attribuire al contribuente onere della prova dell'inerenza dei costi.

Per esempio la Suprema Corte nella sentenza n. 19600/2014, ha precisato che *“la prova dell'inerenza incombe sul contribuente, anche in base al principio di vicinanza della prova”*. La sentenza n. 5374 del 4 aprile 2012, citando copiosa giurisprudenza anteriore, stabilisce che *“in relazione alla regola generale di cui all'art. 2697 c.c., grava sull'amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria mentre grava sul contribuente la prova (in caso di contestazione da parte dell'amministrazione) della sussistenza di un fatto modificativo, impeditivo o estintivo della suddetta pretesa (nella specie, esistenza di costi deducibili)”*.

Seguendo questo filone, allora, non basta che un costo sia attribuibile all'impresa ma occorre che in caso di una contestazione dell'amministrazione venga fornita la prova dell'inerenza da parte del contribuente. Non parrebbe essere la parte pubblica a dover provare la mancanza di inerenza in del costo, contrariamente alle regole generali dell'onere probatorio in giudizio.

E, sempre in ambito giurisprudenziale, prima almeno dei recenti sviluppi, non sarebbe stato sufficiente neppure un collegamento logico-funzionale all'attività di impresa (cosiddetta inerenza qualitativa), ma in aggiunta a ciò il costo avrebbe dovuto palesarsi come congruo e non sproporzionato (inerenza quantitativa). Con ciò componendo un vero e proprio inferno dal lato delle prove da fornire.

- L'inerenza quantitativa e il principio di congruità dei costi

Si tratta, come appena detto, di valutare se un costo sia di entità sproporzionata ed eccessiva rispetto alle dimensioni ed alle esigenze aziendali. Si è parlato allora di comportamento antieconomico del contribuente, legittimante l'accertamento di tipo analitico induttivo di cui al primo comma lett. d) dell'articolo 39 del decreto sull'accertamento delle imposte dirette.

In sostanza secondo le letture più in linea con questo orientamento l'evidente sproporzione tra costi sostenuti e volumi di attività costituirebbe da sola una presunzione qualificata, tale da legittimare l'accertamento analitico-induttivo.

Anche in questo caso non mancano riferimenti giurisprudenziali di qualche anno fa.

La Corte di Cassazione nella sentenza n. 12813 del 27 settembre 2000 espone: *“La valutazione della congruità dei costi è insita nei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, la quale può procedere alla rettifica delle dichiarazioni, negando 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; ciò anche non ricorrendo irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa. Con riguardo ai compensi degli amministratori, la deducibilità riconosciuta dall'art. 62 (ora art. 95), del D.P.R. n. 917/1986, non significa che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in deliberazioni sociali o contratti; per tali compensi infatti vige il principio applicabile alle altre componenti negative del reddito d'impresa la cui misura non sia predeterminata da vincoli legali, che potrebbero essere considerate indeducibili se sproporzionate al volume d'affari”*.

Ancora una sentenza della Corte di Cassazione di un anno dopo (n. 13478 del 30 ottobre 2001) stabilisce che *“L'Amministrazione finanziaria può valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni procedendo alla loro rettifica anche se non ricorrono*

irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio di impresa, e di conseguenza negare la deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. In tema di compensi erogati agli amministratori di una S.n.c., l'Amministrazione finanziaria non è vincolata alla misura indicata in delibere sociali o contratti, ben potendo rideterminare l'ammontare del compenso in relazione al volume di affari della società".

Sempre la Suprema Corte di Cassazione (sentenza n.10802 del 24/7/2002, sezione V) ha asserito che *"In tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art.39, primo comma, lettera d) del D.P.R. n.600 del 1973 (n.d.r. trattasi dell'accertamento induttivo); a tale riguardo il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie."*

Infine menzioniamo la sentenza n. 23635 del 15 settembre 2008 nella quale si legge che *"Il sindacato dell'Amministrazione finanziaria circa il comportamento antieconomico del contribuente non trova limiti nella disposizione relativa alla libertà di iniziativa privata (art. 41 Cost.). Una condotta non ispirata ai normali criteri di economicità dell'imprenditore (principio del massimo risultato e del minimo mezzo), in contrasto con le scelte del buon senso e prive di razionale motivazione può assumere valenza di indizio fornito dei requisiti di gravità, precisione e concordanza che legittimano il disconoscimento della deducibilità dei costi, avuto riguardo al parametro del valore normale"*.

- L'orientamento più rigoroso

Le pronunce a cui si è fatto appena riferimento non sono però del tutto stabilizzate e non mancano quelle di segno difforme, soprattutto in epoca più recente.

La Corte nella pronuncia n. 6656/2016, ad esempio, ha affermato che l'onere di dimostrare e provare che la differenza tra il costo sostenuto per la pubblicità e il ricavo delle vendite fosse fittizio, costituendo in realtà un reddito realizzato all'estero e, come tale, da considerarsi fiscalmente prodotto in Italia sia dell'Amministrazione. La Corte di Cassazione ha poi ribadito le regole sull'inerenza sottolineando che *"affinchè un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili"*(Cass. n. 16826, 30 luglio 2007; v. anche in tal senso Cass. n. 4901/2013, Cass. n. 24065/2011, Cass. n. 26851/09; Cass.

n. 1465/09).

C'è anche nella giurisprudenza della Corte un riferimento alla insindacabilità delle scelte imprenditoriali: *“il sindacato di congruità dell'amministrazione finanziaria sui costi d'impresa ... non può spingersi sino alla verifica oggettiva circa la necessità o quantomeno circa la opportunità di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività”* (n. 6320/2016).

Nella sentenza 21405/2017 della Sezione Tributaria si legge: *“come già chiarito da questa Suprema Corte il controllo del Fisco non può spingersi fino al punto di sindacare scelte di questo tipo, che riflettono «valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore». Così come il Fisco non aveva titolo per interferire nella scelta iniziale della contribuente (censurando la decisione di non cogliere l'opportunità di beneficiare di prestazioni pubblicitarie corrispondendo un compenso minore al prezzo che avrebbe dovuto sostenere operando in prima persona sul mercato), analogamente non ha titolo per sindacare, sic et simpliciter, e cioè senza dedurre elementi ulteriori rilevatori di una finalità estranea alla gestione aziendale, la scelta inversa della società, di riassumere su di sé, al “puro costo”, gli oneri sostenuti dalla consociata nel suo interesse”*.

Una decisione del 2010, poi, reca le basi per quello che sarà l'orientamento prevalente nell'ultimo periodo: infatti nella sentenza n. 24957 del 10 dicembre si precisa che per l'inerenza, in ambito tributario ha valore *“... il profilo della “qualità” del costo, piuttosto quello della “quantità”, proprio perché l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà d'impostare la strategia d'impresa. Il costo è inerente se serve a produrre ricavi: una volta questa qualità del costo, risulta difficile dire in quale misura è deducibile o meno, a meno che non vi sia un'indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese: non sussistente allo stato attuale della legislazione ...”*. Sono principi che ritroveremo da quel momento in avanti, come vedremo tra un attimo.

- La svolta degli anni più recenti. L'inerenza qualitativa

Una vera e propria svolta vi è stata nella ordinanza n. 450/2018 della Sezione Tributaria. Conviene allora riportare un passaggio piuttosto corposo di quella motivazione: *“inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea, all'esercizio dell'impresa (giudizio qualitativo oggettivo). In proposito va precisato che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 75, 5°c., Tuír, 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 (in termini, Cass., n.10914/15). Tale -orientamento, se, da un lato correla l'inerenza al rapporto tra costi e attività d'impresa (non riducibile perciò ad una relazione necessaria del costo con il reddito o con i ricavi), dall'altro pone erroneamente un necessario legame tra il costo e l'attività d'impresa secondo un parametro d'utilità, ,all'interno di una relazione deterministica che sottende rapporti di causalità. In -altri termini, secondo la< tesi criticata, l'utilità -deve essere apprezzata considerando anche la dimensione quantitativa della spesa per cui un costo Potrebbe essere inerente anche 'solo in parte. Tuttavia, come sopra accennato, l'impiego del criterio utilitaristico 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. Viceversa, l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo. In questo quadro concettuale, 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 (in tali termini, invece, Cass., n. 10269/17): si è già visto, infatti, che l'inerenza si risolve in un giudizio qualitativo, non quantitativo, e non si ricollega all'art. 75, 5°c., Tuir (ora 109), ma è strettamente correlata alla nozione stessa di reddito d'impresa".

E nello stesso anno ricordiamo l'ordinanza 3170 nella quale si ribadisce che "la valutazione dell'inerenza di un costo all'attività d'impresa impone un giudizio di tipo qualitativo, che non necessariamente implica anche un giudizio quantitativo, e cioè di apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità, che non sono espressione dell'inerenza ma costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa".

Ancora riteniamo utile menzionare la Sentenza n. 32254 del 13 dicembre 2018 della Sezione Tributaria che torna sul concetto di inerenza nella sua considerazione qualitativa e non quantitativa.

Secondo i Giudici di Legittimità il postulato dell'inerenza, secondo l'interpretazione tradizionale, trova collocazione nell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, e in particolare è ricondotto al rapporto tra costo ed impresa. Con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 109 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986, va definita come una relazione tra due concetti – la spesa (o il costo) e l'impresa – sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività

potenzialmente idonea a produrre utili (cfr. Sez. 5, ord. n. 20049 del 2017; ord. n. 11241 del 2017; sent. n. 4041 del 2015).

L'inerenza deve quindi esprimere la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, *“senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, senza che assuma rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Sez. 5, ord. n. 450 del 2018)”*.

- L'ordinanza 18 aprile 2019 n. 10902

La pronuncia di cui ci occupiamo in particolare in questa sede segue appunto il recente orientamento.

La questione riguarda l'asserita indeducibilità fiscale della quota di ammortamento annuale di un impianto di compostaggio dei rifiuti, sul presupposto dell'indeducibilità del costo in quanto l'impianto, nella detta annualità, era rimasto inattivo perché sottoposto a sequestro giudiziario. Secondo l'Agenzia delle Entrate, in sostanza, l'impianto non ha svolto attività dalla quale siano generati ricavi e dunque il relativo costo per la quota appostata a bilancio non è deducibile.

La tesi dell'Agenzia oltretutto aveva prevalso in CTR.

La Corte ribalta però l'esito del giudizio.

Ricorda come la sentenza impugnata affermi che, in base alla disciplina tributaria, ai fini della determinazione del reddito fiscalmente rilevante, è possibile fruire della deduzione dei soli costi che abbiano concorso a realizzare i ricavi, donde la necessità, in taluni casi, di rettificare l'utile civilistico. Quindi i Giudici regionali avevano applicato, aggiungiamo noi, un concetto di inerenza in linea con il filone giurisprudenziale di cui abbiamo riferito in precedenza, incentrato sulla relazione costo/ricavo.

Ma la Corte oggi ricorda che sul versante delle sentenze di cassazione, si rileva che, diversamente da quanto asserisce la CTR, non è l'inerenza o meno del costo il discrimine tra deducibilità e indeducibilità della quota di ammortamento di un bene strumentale (o immobilizzazione materiale), il cui utilizzo sia stato interrotto per *factum principis*. Infatti, secondo il recente indirizzo della giurisprudenza di legittimità (Cass. 30/05/2018, n. 13588), che il Collegio afferma di condividere, in tema di deducibilità dei costi, l'inerenza, desumibile dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, deve essere riferita all'oggetto sociale dell'impresa, in quanto non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo e attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile.

In questa chiave il costo del bene strumentale, registrato in bilancio in seguito alla sua acquisizione, e annualmente ammortizzabile nell'arco temporale della sua "vita utile", è senz'altro "inerente", per l'intrinseca potenzialità produttiva del bene medesimo, anche quando, per un fattore fortuito, ne sia temporaneamente impedito l'utilizzo.

In sintesi, le variazioni obbligatorie rispetto al conto economico non possono che essere unicamente quelle previste in esecuzione delle disposizioni del TUIR (sezione I, capo II, titolo II), come stabilisce esplicitamente il primo periodo dell'art. 83, TUIR; gli artt. 102, 102-*bis*, 103 e 104, TUIR, pongono sì misure, soprattutto quantitative, per l'imputazione delle quote di ammortamento, di cui la più rilevante è il rispetto del d.m. 31.12.1988 sui coefficienti d'ammortamento.

Nessuna norma prevede, invece, l'interruzione dell'ammortamento a causa della sospensione temporanea dell'attività produttiva, meno che mai se disposta per l'effetto temporaneo di un *factum principis*, estraneo a scelte imprenditoriali volontarie.

Non solo. Una volta ribadita l'irrilevanza dal lato meramente fiscale della sopravvenuta "non inerente" del costo, la Corte si spinge a valutare la questione anche dal lato civilistico, evidentemente in ottica di derivazione dei principi per il comparto tributario. Ed allora per la Corte il fulcro della complessa analisi è rappresentato dalle regole, recepite dal codice civile, di gestione dell'impresa nel rispetto del c.d. *going concern*, cioè la "funzione economica" dell'elemento considerato, per il vecchio testo dell'art. 2423-*bis*, primo comma, n. 1, cod. civ., ovvero, con maggiore precisione, "la prospettiva della continuazione dell'attività" (secondo l'ultima versione della norma), nonché i "criteri di valutazione (che) non possono essere modificati da un esercizio all'altro" (art. 2423-*bis*, primo comma, n. 6, cod. civ.).

Se è vero che le valutazioni di bilancio vanno fatte in ottica di continuazione dell'attività e senza stravolgere i criteri di valutazione da un anno all'altro, pare osservare la Sezione Tributaria, non si può non considerare la quota di costo per ammortamento del periodo, quota ragguagliata alla vita utile del bene e in prospettiva di ripresa della piena attività del cespite, pur momentaneamente interrotta per motivi occasionali e fortuiti.