

# il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

# 10

12 marzo 2018

Cambiamento di rotta della Cassazione sull'**inerenza**,  
ma restano gli equivoci

**Micro imprese** senza derivazione rafforzata  
anche con bilancio ordinario

**Iper-ammortamenti** 2018: chiarimenti su sostituzione  
del bene e imputazione temporale dei costi

Novità del **Modello IVA 2018**

Restituzione dell'**IVA non dovuta**: prime questioni

**IVA di gruppo**: tardiva autocertificazione  
per l'esonero dalla garanzia

**Rottamazione bis**: l'Ader apre alla definizione  
dei pignoramenti presso terzi

Il Fisco "conferma" il limite di **errori e omissioni**  
**ravvedibili**

**Notifica di atti giudiziari** tributari per posta:  
cade il monopolio di Poste Italiane

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 12,00 euro in più.

SCARICA  
GRATIS LA APP

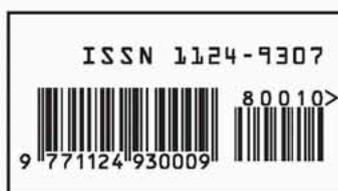


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231792

Euro 13,00

[www.sistemailfisco.it](http://www.sistemailfisco.it)

# IPSOA Guide e Soluzioni

## La scelta giusta per ogni esigenza

IPSOA Guide e Soluzioni ti permette di:

- **ORGANIZZARE** la tua attività e i relativi adempimenti
- in materia di fisco, bilancio, lavoro e società
- **INQUADRARE** subito, grazie ad elementi chiari e distintivi, le novità che impattano sui flussi di lavoro
- **RISOLVERE** rapidamente ogni caso con le schede di sintesi che riepilogano adempimenti, modalità e procedure.

Il tutto garantito dall'**autorevolezza** dei maggiori **Esperti** per ogni materia.

### La normativa cambia dopo l'acquisto del tuo volume?

Con la formula "**SEMPRE AGGIORNATI**", da quest'anno anche su **lamiabiblioteca.com**, hai la certezza di non perderti nulla: potrai consultare comodamente on line tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta!



IPSOA SOCIETÀ	IPSOA BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI	IPSOA IVA	IPSOA TUR	IPSOA LAVORO	IPSOA PAGHE E CONTRIBUTI	IPSOA IMMOBILI	IPSOA CONTENZIOSO TRIBUTARIO	IPSOA PREVIDENZA	IPSOA ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

### I VOLUMI DELLA COLLANA

- **SOCIETÀ** a cura di M. Gabelli
- **BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI** a cura di A. Quagli
- **IVA** a cura di P. Centore
- **TUR** a cura di P. Parisi
- **LAVORO** a cura di INDICITALIA
- **PAGHE E CONTRIBUTI** a cura di INDICITALIA
- **IMMOBILI** a cura di A. Busani
- **CONTENZIOSO TRIBUTARIO** a cura di A. Marcheselli
- **PREVIDENZA** a cura di A. Chiaraluce
- **ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE** a cura di A. Iorio

- Contatta un Agente di zona [shop.wki.it/agenzie](http://shop.wki.it/agenzie)
- Acquista su [www.shop.wki.it/guideesoluzioni](http://www.shop.wki.it/guideesoluzioni)
- Contattaci: **02.82476.1** - [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)
- Rivolgiti alle **migliori librerie della tua città**



**Wolters Kluwer**  
When you have to be right

# il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

## Direzione Scientifica

**Gianfranco Ferranti**

*Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

## Comitato Scientifico

**Giulio Andreani**

*Dottore commercialista e Revisore legale*

**Giuseppe Ascoli**

*Dottore commercialista in Roma e Milano*

**Saverio Capolupo**

*Università degli Studi di Cassino*

**Ivo Caraccioli**

*Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino*

**Andrea Carinci**

*Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna*

**Massimo Conigliaro**

*Dottore commercialista in Siracusa*

**Eugenio della Valle**

*Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma*

**Flavio Dezzani**

*Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino*

**Bruno Ferroni**

*Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.*

**Luca Gaiani**

*Dottore commercialista in Modena*

**Tamara Gasparri**

*Collaboratore Assonime Area Fisco*

**Antonio Iorio**

*Avvocato in Roma e Milano*

**Maurizio Leo**

*Avvocato in Roma, Milano e Torino*

**Luigi Lovecchio**

*Dottore commercialista in Bari*

**Pierpaolo Maspes**

*Dottore commercialista*

**Massimo Miani**

*Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC*

**Marco Piazza**

*Dottore commercialista in Milano*

**Benedetto Santacroce**

*Avvocato in Roma e Milano*

**Gabriele Sepio**

*Avvocato in Roma*

**Alessandro Sura**

*Dottore commercialista*

**Stefano Trettel**

*Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.*

**Piergiorgio Valente**

*Dottore commercialista in Milano*

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: [redazione@ilfisco.it](mailto:redazione@ilfisco.it)

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

**Rivista settimanale - Anno XLII**

# il fisco

**Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia.** Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi [www.shop.wki.it/il\\_fisco](http://www.shop.wki.it/il_fisco).

**Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero.** Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

**Modalità di pagamento:** Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

**Servizio Clienti**  
Il numero telefonico  
dell'Ufficio Abbonamenti è:  
**199.164.164**  
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,  
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)  
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

**Una copia Euro 13,00** Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

**Concessionaria** esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

**Pubblicità:** Wolters Kluwer  
E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)  
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
20142 Milano (MI)

**Fotocomposizione:** Sinergie Grafiche srl  
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)  
Tel. 02/57789422

**Stampa:** GRAFICA VENETA S.p.A.  
Via Malcantone, 2  
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

**Editore:** Wolters Kluwer Italia S.r.l.,  
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

---

## Approfondimento

---

### Redditi di impresa

---

<b>Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci</b> di Gianfranco Ferranti .....	907
<b>Micro imprese senza derivazione rafforzata anche con bilancio ordinario</b> di Luca Gaiani .....	913
<b>Iper-ammortamenti edizione 2018: chiarimenti su sostituzione del bene e imputazione temporale dei costi</b> di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarenghi .....	917

### Dichiarazioni

---

<b>Le novità del Mod. IVA 2018</b> di Marco Peirolo .....	923
--	-----

### IVA

---

<b>Restituzione dell'IVA non dovuta: prime questioni</b> di Christian Attardi .....	931
<b>IVA di gruppo: l'autocertificazione tardiva non è sanzionabile come l'omessa prestazione di garanzia</b> di Francesca Eugeni e Caterina Guarnaccia .....	939

### Riscossione

---

<b>Rottamazione bis: l'Ader apre alla definizione dei pignoramenti presso terzi</b> di Luigi Lovecchio .....	943
---	-----

### Sanzioni

---

<b>Il Fisco "conferma" il limite degli errori e omissioni ravvedibili</b> di Antonio Zappi .....	947
---	-----

### Processo tributario

---

<b>Notifica di atti giudiziari tributari per posta: cade il monopolio di Poste Italiane</b> di Elisa Manoni .....	954
--	-----

---

## Giurisprudenza

---

### Corte di Cassazione

---

<b>Imposta di registro - Base imponibile - Conferimento di immobile gravato da mutuo ipotecario - Accollo del debito alla conferitaria - Passività inerente - Esclusione - Scomputo dal valore dell'immobile - Inapplicabilità</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Canzio, Est. Ariolli - Ord. n. 475 del 12 dicembre 2017, dep. l'11 gennaio 2018)</i> con commento di Alessandro Borgoglio.....	965
<b>Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Trasferimento di beni in trust - Operazione di carattere patrimoniale - Esclusione - Imposta nella misura proporzionale del 3% - Inapplicabilità</b> <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. De Masi - Sent. n. 975 del 20 dicembre 2017, dep. il 17 gennaio 2018)</i> con commento di Simone Carunchio.....	968

<b>Catasto - Rettifica della rendita catastale - Rendita catastale proposta con Docfa - Obbligo di motivazione dell'atto di rettifica - Rettifica risultante dalla valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati - Indicazione dei dati oggettivi e della classe - Sufficienza - Differenze negli elementi di fatto indicati dal contribuente - Motivazione specifica sulle differenze - Necessità</b> (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Stalla - Sent. n. 977 del 20 dicembre 2017, dep. il 17 gennaio 2018) con commento di Stefano Baruzzi	972
<b>Reati tributari - Omesso versamento di IVA - Subentro del nuovo amministratore - Responsabilità per il mancato pagamento dell'imposta in conseguenza dell'incapienza del patrimonio della società - Sussistenza</b> (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Andrezza, Est. Scarcella - Sent. n. 6220 del 23 gennaio 2018, dep. il 9 febbraio 2018) (stralcio) con commento di Ciro Santoriello	977
<b>Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Cessione di azienda - Costituzione di rendita vitalizia a favore del cedente - Plusvalenza patrimoniale - Configurabilità - Tassazione - Legittimità</b> (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Piccininni, Est. Greco - Ord. n. 3518 del 20 febbraio 2017, dep. il 14 febbraio 2018) con commento di Marco Denaro	983
<b>Commissioni tributarie</b>	
<b>Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Sopravvenienze attive - Cessione di partecipazione societaria - Somma corrisposta all'acquirente per violazione di clausole di garanzia - Riduzione del costo fiscale del bene acquisito - Legittimità - Sopravvenienza attiva - Esclusione</b> (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Mantova, Sez. I, Pres. Dell'Aringa, Est. Rosina - Sent. n. 171 del 23 ottobre 2017, dep. il 22 novembre 2017) con commento di Simone Furian e Fabio Gallio	986
<b>IRAP - Presupposto impositivo - Lavoratori autonomi - Professionista partner di società di revisione - Autonomia organizzazione - Insussistenza - Conferimento di procure speciali - Irilevanza</b> (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. XXIII, Pres. ed Est. Mainini - Sent. n. 504 del 4 dicembre 2017, dep. il 6 febbraio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio	992
<b>Rassegna della settimana</b> a cura di Alessandro Borgoglio	995

## INDICE CRONOLOGICO

<b>Corte di Cassazione</b>	
n. 475 del 12.12.2017, dep. l'11.1.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	965
n. 975 del 20.12.2017, dep. il 17.1.2018 (Sez. trib.)	968
n. 977 del 20.12.2017, dep. il 17.1.2018 (Sez. trib.)	972
n. 6220 del 23.1.2018, dep. il 9.2.2018 (Sez. III pen.)	977
n. 3518 del 20.2.2017, dep. il 14.2.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	983
<b>Commissioni tributarie</b>	
Mantova, n. 171 del 23.10.2017, dep. il 22.11.2017 (Sez. I)	986
Milano, n. 504 del 4.12.2017, dep. il 6.2.2018 (Sez. XXIII)	992

# Cambiamento di rotta della Cassazione sull'inerenza, ma restano gli equivoci

di Gianfranco Ferranti (\*)

Passo indietro della Cassazione sul principio di inerenza. Le sentenze n. 450/2018 e n. 3170/2018 hanno affermato che tale principio non ha alcun ancoraggio nel T.U.I.R., così come l'inerenza "quantitativa", alla quale veniva in precedenza ricondotta la possibilità per gli Uffici delle Entrate di sindacare la congruità del corrispettivo pattuito. Resta ferma la possibilità di sindacare la congruità dei corrispettivi pattuiti e risultanti dalle scritture contabili. La Corte persevera, però, nell'errore di ritenere che quello del valore normale sia un principio generale che consentirebbe di effettuare il detto sindacato di congruità.

## 1. Premessa

Le ordinanze della Corte di cassazione dell'11 gennaio 2018, n. 450, e del 9 febbraio 2018, n. 3170, costituiscono un'importante spartiacque nell'ambito della giurisprudenza di legittimità riguardante il **principio di inerenza**. Con le stesse è stato, infatti, per la prima volta contrastato il precedente e finora costante orientamento interpretativo secondo il quale tale principio sarebbe sancito dall'art. 109, comma 5, del T.U.I.R., in base 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 esclusi".

È stato, al riguardo, affermato, in conformità all'orientamento dottrinario prevalente, che tale disposizione normativa ha, invece, esclusivamente la finalità di stabilire che, qualora concorrano a formare il reddito ricavi o altri proventi esenti, non è possibile portare in deduzione quei componenti negativi che derivano dalle

attività o dai beni da cui si originano i detti ricavi o proventi esenti. Il principio di inerenza è, invece, fondato direttamente sul principio costituzionale della capacità contributiva e riguarda non soltanto i componenti negativi ma anche quelli positivi.

Nelle stesse ordinanze è stato, altresì, sancito che la valutazione dell'inerenza di un costo all'attività d'impresa impone un **giudizio di tipo "qualitativo"** e non "quantitativo" e che risulta, perciò, estraneo a tale principio l'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" (1). Anche quest'ultima affermazione appare condivisibile e conseguente allo "sganciamento" del concetto di inerenza da una specifica previsione normativa.

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.

(\*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Così la ordinanza n. 3170/2018.

# Approfondimento

## Redditi di impresa

Si ritiene che risulti conseguentemente superato l'orientamento - anch'esso finora costante - della Suprema Corte secondo il quale l'**onere della prova** dell'inerenza dei costi, compresa quella "quantitativa", graverebbe sempre sul contribuente.

Non appare, invece, assolutamente condivisibile l'affermazione, contenuta nell'ordinanza n. 3170/2018, in base alla quale "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 dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9". Ciò perché non è vero che tale orientamento risulti consolidato e in considerazione della norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 147/2015, in base alla quale l'esistenza di un maggior corrispettivo derivante dalle cessioni di immobili e di aziende "non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro ... ovvero delle imposte ipotecaria e catastale".

Si ritiene, quindi, che il principio del **valore normale** di cui all'art. 9 del T.U.I.R. sia applicabile soltanto nei casi in cui lo stesso sia espressamente richiamato da altre disposizioni normative e che la rettifica del corrispettivo della transazione possa, di regola, avvenire soltanto in presenza di ulteriori elementi probatori, come stabilito per le presunzioni gravi, precise e concordanti.

### 2. L'inerenza

L'inerenza è il **nesso funzionale** che lega i componenti reddituali alla specifica attività d'impresa.

Dal punto di vista civilistico l'inerenza riguarda la sfera dei rapporti della società con i soci e i terzi, che possono contestare l'estraneità all'attività d'impresa di determinati componenti dai quali possono derivare minori utili o un'erosione del patrimonio sociale.

Il concetto di inerenza acquisisce rilevanza innanzitutto nei riguardi delle **imprese individuali**, per le quali sussiste la necessità di distinguere tra le spese afferenti alla sfera privata e quelle aziendali.

Anche per le **società** è importante distinguere fra i componenti negativi relativi alla gestione sociale e le spese che consistono in atti di disposizione dell'utile, cioè le mere liberalità.

L'Amministrazione finanziaria ha più volte affermato (2) che il requisito dell'inerenza deve essere valutato con riguardo all'attività d'impresa nel suo complesso e non soltanto in relazione al conseguimento di ricavi. Sono, quindi, deducibili, in quanto inerenti, i costi che si riferiscono ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito, compresi gli oneri sostenuti in proiezione futura se connessi ad attività dalle quali possono derivare compensi in tempi successivi.

L'inerenza va, inoltre, riconosciuta se il costo si pone in una scelta di **convenienza imprenditoriale**, ossia "quando il fine perseguito è pur sempre quello di pervenire al maggior risultato economico", come affermato nella risoluzione del 6 settembre 1980, n. 9/517, con riguardo alla rinuncia volontaria a crediti nei confronti di un cliente.

Risulta analoga la definizione del principio di inerenza finora fornita dalla Corte di cassazione, secondo la quale (3) la stessa va intesa come "accostamento concettuale tra due entità (la spesa, o costo, e l'impresa) che determina un'imprescindibile ed **indissolubile correlazione** fra 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" (4).

Nella sentenza del 1° aprile 2016, n. 6320, la stessa Corte ha affermato che "in tema di imposte sui redditi affinché 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 una attività potenzialmente idonea a produrre utili" e che "il concetto di inerenza è, invero, nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per

(2) Si vedano, tra le altre, la risoluzione del 16 maggio 2008, n. 196/E, la R.M. del 28 ottobre 1998, n. 158/E, la C.M. del 7 luglio 1983, n. 30/E e la R.M. del 12 novembre 1974, n. 2/1053.

(3) Si vedano, tra le altre, le sentenze del 21 gennaio 2009, n. 1465, e del 24 novembre 2011, n. 24930.

(4) Così la sentenza n. 24930/2011.

la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta” (5).

Nella sentenza del 20 gennaio 2017, n. 1544, la Cassazione ha affermato che l’inerenza esige la **concreta strumentalità** del costo all’impresa e il contribuente non può provare la sua sussistenza dimostrando soltanto la legittimità dell’erogazione aziendale. L’assenza dell’obbligo giuridico del suo sostenimento costituisce, peraltro, indizio di antieconomicità della spesa, che il contribuente ha l’onere di superare fornendo la prova della sua funzionalità agli obiettivi dell’impresa. Il caso affrontato nella sentenza riguardava i premi attribuiti ai gestori dei punti vendita della società, i quali non erano stati contrattualmente stabiliti.

Un principio analogo è stato sancito nella sentenza del 10 marzo 2017, n. 6185, in cui è stato affermato che non sono inerenti, in quanto non finalizzati a produrre utili, i costi sostenuti da una società per la difesa legale di alcuni dipendenti nell’ambito di un processo penale instaurato contro di loro a seguito della querela da parte di altri dipendenti della società per vertenze sorte nell’ambito del rapporto di lavoro. Secondo la Corte il rimborso delle spese legali “ - seppur diretto a tutelare gli interessi dell’azienda, sul piano economico, morale e sociale - non ha natura economica, non essendo finalizzato ad incrementare gli utili” (6).

Nella sentenza del 15 marzo 2017, n. 6721, è stata, invece, stabilita l’assenza dell’inerenza della spesa sostenuta dal titolare dell’impresa individuale per la liquidazione ai **familiari collaboratori** degli importi loro spettanti (per “la quota di beni, utili ed incrementi”) in conseguenza della cessazione del rapporto con l’impresa familiare, “non trattandosi di un costo da cui derivi un pur potenziale ricavo”.

La Suprema Corte ha, inoltre, affermato, nella sentenza del 12 aprile 2017, n. 9466, che l’acqui-

sizione di informazioni e *feedback* con l’utenza, al fine di verificare la propria capacità di penetrazione del mercato e di adeguare le strategie commerciali, può essere considerata, in via di principio, **funzionale alla commercializzazione dei prodotti** “ma tali informazioni devono essere coerenti con l’attività svolta e funzionali alla stessa, atteso che non ogni costo rilevante per la società può essere dedotto ma solo quello che risponde alla nozione di inerenza”. Tale requisito è stato ritenuto non sussistere in presenza di un accordo contrattuale tra la società accertata (distributrice) e quella produttrice perché solo quest’ultima avrebbe tratto vantaggio dalle spese in esame, essendo l’unica a poter intervenire sui processi produttivi.

Il concetto di inerenza adottato dal Suprema Corte e dall’Agenzia delle entrate, è stato, pertanto, fondato sull’**utilità della spesa** ai fini del conseguimento dei ricavi in senso ampio.

In dottrina è stato correttamente ritenuto (7) che il principio di inerenza non avrebbe una espressa disciplina nel T.U.I.R., ma discenderebbe direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva e che la disposizione dell’art. 109, comma 5, si riferirebbe al solo profilo della coesistenza di proventi imponibili ed esenti. L’inerenza è, quindi, un “concetto pregiuridico, implicito nella stessa nozione di reddito, che per dirsi tale deve essere calcolato al netto dei costi necessari o utili alla sua produzione” (8).

In senso contrario si sono fin qui espresse la Corte di cassazione - la quale ha affermato, con riferimento alla deducibilità degli interessi passivi, che il principio di inerenza è sancito dalla disposizione in esame (9) - e l’Agenzia delle entrate, la quale ha sostenuto, ad esempio nella risoluzione del 16 maggio 2008, n. 196/E, che “con riguardo al requisito di inerenza dei costi opera la disposizione contenuta nell’art. 109,

(5) È stata, al riguardo, richiamata la sentenza n. 6548/2012.

(6) Si vedano anche le sentenze del 27 febbraio 2015, n. 4041, del 21 gennaio 2009, n. 1465, e del 27 febbraio 2005, n. 4941. La giurisprudenza di legittimità si è espressa in senso analogo con riguardo alle spese per la difesa penale degli amministratori, ritenendo deducibili “soltanto le spese sostenute dall’amministratore per attività svolte a causa del mandato da essa ricevuto e non semplicemente per attività svolte in occasione del mandato stesso” (così le sentenze a SS.UU. n. 10680/1994 e n. 3737/2012, nonché la sentenza n. 23089/2012).

(7) Cfr., al riguardo, senza pretesa di completezza: R. Lupi, “Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all’attività”, in *Rass. trib.*, n. 6/2004, pag. 1935; G. Zizzo, “La determinazione del reddito delle società”, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2008, pag. 372; M. Nus-

si, “Il principio di inerenza”, in V. Uckmar - F. Tundo (a cura di), *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, III, Milano, 2003, pag. 22 ss.; M. Beghin, “Prestiti gratuiti ai soci e disciplina fiscale degli oneri finanziari sopportati dalla società: considerazioni sul concetto di inerenza e sulla regola di deducibilità (pro-rata) degli interessi passivi”, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, pag. 153; A. Panizzolo, “Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d’impresa”, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 676; P. Boria, “Il concetto di inerenza e le spese promozionali”, in *Riv. dir. trib.*, 1992, pag. 41.

(8) Così D. Stevanato, “Finanziamenti all’impresa e impieghi ‘non inerenti’: spunti su interessi passivi e giudizio di inerenza”, in *Dialoghi Tributarî*, n. 6/2008, pag. 19.

(9) Sent. del 19 maggio 2010, n. 12246, del 3 febbraio 2010, n. 2440 e del 21 gennaio 2009, n. 1465.

# Approfondimento

## Redditi di impresa

comma 5, del T.U.I.R. secondo il quale le spese e gli altri componenti negativi ... 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 ...”.

Al riguardo era stato osservato (10) che l'orientamento dottrinario secondo il quale il principio di inerenza è, invece, fondato direttamente sul principio costituzionale della capacità contributiva con riguardo sia ai componenti positivi che a quelli negativi appariva maggiormente condivisibile.

### 3. Il nuovo orientamento interpretativo

L'orientamento sopra illustrato della giurisprudenza di legittimità in materia di inerenza era stato finora costante.

Una importante inversione di rotta si è recentemente iniziata a manifestare nella ordinanza n. 450/2018, nella quale la Corte ha affrontato il caso concernente i costi, ritenuti indeducibili per mancanza dell'inerenza, relativi al pagamento di **royalties per l'uso di un marchio** di proprietà della società controllante. In particolare, l'Ufficio aveva rilevato che i costi in questione non costituivano una leva per produrre ricavi e proventi.

Al riguardo la Suprema Corte ha affermato che “in conformità di parte della dottrina ... l'inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa (giudizio qualitativo oggettivo)”. Tale affermazione risulta in linea con l'orientamento della prassi e della giurisprudenza già illustrato.

È stato poi precisato che:

- “il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 75 (ora art. 109), comma 5, T.U.I.R., che si riferisce invece al diverso principio dell'ineducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè alla **correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili**”;

- “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 al-**

**l'attività d'impresa**, e costituente requisito generale della deducibilità dei costi, con richiamo dal predetto articolo del T.U.I.R. 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”.

La prima affermazione va salutata con favore, perché archivia finalmente la precedente tesi interpretativa, che prestava il fianco alle critiche già illustrate.

Tale interpretazione è stata, peraltro, ribadita nella successiva ordinanza n. 3170/2018, nella quale è stato ancor più chiaramente affermato 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'ineducibilità 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 inespreso, immanente alla nozione di reddito d'impresa”.

Il nuovo orientamento non appare, quindi, episodico ma destinato ad affermarsi, superando definitivamente quello precedente.

### 4. Il sindacato sulla congruità dei costi

La motivazione della sentenza n. 450/2018 contiene anche un'altra importante affermazione, riguardante la critica della tesi secondo la quale “l'utilità deve essere apprezzata considerando anche la **dimensione quantitativa della spesa**, per cui un costo potrebbe essere inerente anche solo in parte”.

Ciò perché, come già anticipato, “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

(10) Si veda, da ultimo, G. Ferranti, “L'inerenza degli interessi passivi: una questione da risolvere”, in *Corr. Trib.*, n. 15/2016, pag. 1125.