



Giovedì 03/10/2013

## Il principio di inerenza "allargata" esistenza, competenza, congruità dei costi ed onere della prova

A cura di: Studio LS LexJus Sinacta

Secondo i principi generali del diritto (ex art. 2697 cod. civ.) l'onere della prova di un fatto costitutivo incombe su chi quel diritto lo vuole far valere.

Poiché il costo corrisponde ad un diritto di deduzione, grava sul contribuente l'onere della prova di tutti quei fatti, quali: effettività, inerenza, competenza e/o congruità (art. 109 TUIR) che comportino una riduzione del carico fiscale in uno o più periodi d'imposta.

### 1. EFFETTIVITA' ED ESISTENZA

L'art. 109 del TUIR al comma 2 stabilisce che la deducibilità di un componente negativo si realizza nell'esercizio di competenza quando l'ammontare del costo è obiettivamente determinabile da parte del contribuente e ne sia certa l'esistenza<sup>1</sup>.

Pertanto, il contribuente che abbia registrato nella propria contabilità un costo ed abbia esposto un onere deducibile in dichiarazione deve essere in grado di dimostrare l'effettività del costo.

L'esistenza del costo è dimostrata dalla fattura ed all'annotazione nelle scritture contabili. Ovvero, anche con mezzi diversi purché costituenti elementi certi e precisi<sup>2</sup> (ad esempio: i mezzi di pagamento, il trasporto, i contratti, le fatture di rivendita della merce, ecc.)

### 2. INERENZA

L'inerenza del costo è disciplinata dall'art. 109 co. 5 del Tuir. Tale norma però, non contiene alcuna indicazione o criterio per distinguere le spese personali da quelle imprenditoriali.

Il requisito dell'inerenza condiziona la deducibilità dei componenti negativi ed attiene alla loro qualità segnando il confine tra costi afferenti all'attività produttiva e costi o spese estranee alla stessa (in senso economico consumi)<sup>3</sup>.

Pertanto, l'inerenza del costo è una variabile che dipende dall'oggetto e dalle caratteristiche della singola impresa, e non attiene alla quantificazione del costo ma alla qualità delle componenti reddituali che il contribuente intende dedurre in bilancio.

Non superano la prova dell'inerenza le spese sostenute che non provengano da elementi certi e precisi ma sono desumibili in via meramente ipotetica, senza che il contribuente abbia fornito gli elementi utili alla specifica delle prestazioni genericamente esposte in fattura<sup>4</sup> o fornito documentazione a supporto dalla quale possa ricavarsi l'importo e la ragione<sup>5</sup>.



### 3. ONERE DELLA PROVA DELL' INERENZA DEL COSTO

Gli orientamenti giurisprudenziali sull'onere della prova di un costo sono i seguenti:

A. "Allargato": il principio di inerenza si impernia sulla relazione tra la spesa e l'impresa, per cui il costo risulta deducibile non tanto se è connesso ad una determinata componente di reddito bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili<sup>6</sup>;

B. "Rigorous": il difetto di congruità si risolve in un difetto di inerenza di conseguenza e' onere del contribuente fornire una prova rafforzata, dimostrando altresì sotto il profilo del quantum la ragionevolezza di quanto portato in diminuzione<sup>7</sup>.

#### A. ORIENTAMENTO "ALLARGATO"

I principi che riassumono l'orientamento dell'inerenza "allargata" sono stati esplicitati dai giudici della Suprema Corte nelle Sent. n.3440/2013, n. 9554/2013 e n. 6548/2012 che così si sono espresse:

- se vengono dimostrate le potenziali utilità che si possono ricavare per la propria attività commerciale o i futuri vantaggi conseguibili il costo è inerente all'attività d'impresa e dunque deducibile anche se sostenuto in favore di un terzo;

- l'onere di provare l'inerenza non grava sul contribuente in merito alle spese strettamente necessarie alla produzione del reddito o fisiologiche alla sfera imprenditoriale (materie prime, macchinari e strumenti indispensabili) e in tutte quelle ipotesi di costi intrinsecamente riconducibili all'attività d'impresa<sup>8</sup>;

- il requisito dell'inerenza si determina in relazione alla funzione del bene e del servizio acquistato, ovvero alla ragione della spesa;

- la deducibilità di un costo non postula che esso sia stato sostenuto per realizzare una specifica componente attiva del reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa, ossia che tale costo sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili<sup>9</sup>

#### B. ORIENTAMENTO "RIGOROSO"

Il principio espresso dalla Cass. nella sent. 15250/2012 è il seguente: poiché nei poteri dell'Amministrazione Finanziaria (di seguito A.F.) in sede di accertamento rientra la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo quando lo stesso appaia sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, l'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei costi medesimi<sup>10</sup>.



Secondo la dottrina maggioritaria invece, la divergenza di un costo dal valore normale è solo una circostanza da cui partire per presumere, insieme ad altri fatti indiziari la mendacità dei dati dichiarati dal contribuente (ex art. 39 co.1, lett. d, DPR600/73). Dello stesso parere è stata la Cassazione nell' Ord. N. 1972/2012 ed anche l'A.F. nella circ. N. 18/2010 (sui valori OMI).

Pertanto si ritiene che il requisito di inerenza di un costo prescindere dalla congruità dello stesso.

#### 4. COMPETENZA DI UN COSTO

La ratio del criterio della competenza temporale (art. 109. co.1 TUIR) è di dare certezza del rapporto tributario, con la conseguente esigenza di impedire che gli elementi reddituali siano collocati in un periodo d'imposta piuttosto che in un altro a discrezione del contribuente.

Il principio di "certezza" implica che la componente reddituale possa considerarsi certa solo se sia fondata sull'esistenza di un titolo giuridico produttivo di effetti, sia pure non ancora definitivi mentre, l'obiettivo determinabilità presuppone, invece, l'utilizzazione di criteri oggettivi che eliminano ogni valutazione discrezionale basata su valutazioni soggettive.

In merito, la Cassazione nella Sent. n. 1655 del 24 gennaio 2013 si è così espressa: in tema di reddito d'impresa è preclusa la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, giacché il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività in bilancio<sup>11</sup>

#### 5. ONERE DELLA PROVA UFFICIO

Infine, si ricorda che è pur sempre onere dell'A.F. provare i fatti costitutivi a fondamento della pretesa avanzata con l'atto impositivo. Per tali motivi nell'accertamento:

- l'Ufficio dovrà dare conto nella parte motiva degli elementi di conoscenza e di giustificazione della pretesa sulle quali la rettifica si fonda (ex art. 7 L. n. 212/2000) e sulla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni (art. 2729 c.c.) sulle quali si basa l'atto emesso;
- la contestazione deve essere puntuale, analitica, specifica. Non è pertanto lecito per gli uffici considerare indeducibili intere voci di costo senza aver mai chiesto alcuna documentazione o spiegazione a riguardo<sup>12</sup>;
- l'A.F. ha sempre il dovere di eseguire una diligente istruttoria e di garantire la partecipazione del contribuente allo scopo di accertare la ricchezza effettiva, ergo la sua capacità contributiva ex art 53 cost.

Note:



1 Cass. Sent. n. 2854.2012 -Cass. 19489.2010

2 Cass. Sent. n. 4755.2010

3 In dottrina Borgoglio

4 Cass. Sent. N. 19489.2010

5 Cass. Sent. N. 6650.2006

6 Cass.Sent. n. 9554/2013, n. 12168/2009, n.7340/2008 e n.16826/2007

7 Cass.Sent. n. 6548/2012, n.15250/2012, n.5374/2012, n.4554/2010 e n. 2648/2010

8 Cass. Sent. n. 3440/2013

9 Conf. Cass. 24065.2011

10 Si veda anche Cass. N.4554/10 eN. 16115/07

11 Cass. Sent. n. 3418/2010 e Cass.Sent. n. 6331/2008

12 Cass. Sent. n. 6548.2012

Dott. Giuseppe Giove