DAVIDE TORCELLO
LEGALE TRIBUTARIO

NEWSLETTER per i Soci Confindustria Chieti Pescara

a cura dello Studio Legale Tributario Torcello

Inerenza dei costi sostenuti dall'impresa e contestazioni del Fisco: quali "novità" in punto di deducibilità dei compensi degli amministratori ritenuti elevati dall'A.E.?

La Corte Suprema di Cassazione, con le recenti ordinanze nn. 450 e 3170 del 2018, si è dimostrata favorevole alla deduzione, da parte dell'impresa, di quei costi che, in passato, sarebbero probabilmente stati "censurati" in quanto ritenuti quantitativamente eccessivi.

Ciò a condizione, ovviamente, che detti costi risultino qualitativamente inerenti rispetto all'attività d'impresa effettivamente esercitata da parte del soggetto che provvede poi a dedurli.

L'indirizzo fatto proprio dalla Suprema Corte, quindi, ha in parte modificato la pregressa interpretazione del principio di inerenza, il quale, secondo l'orientamento più risalente (da tempo contestato da parte della dottrina), sarebbe risultato rinvenibile nel disposto dell'art. 109 c. 5 del T.U.I.R.

La disposizione normativa richiamata 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*".

Fondandosi su un'interpretazione controversa della summenzionata disposizione, avallata spesso e volentieri da parte della giurisprudenza, l'Amministrazione finanziaria ha negli anni sovente contestato alle imprese la violazione del cd. principio di inerenza "quantitativa".

L'A.E. metteva così in discussione non più il legame tra la "qualità" del costo sostenuto e la tipologia di attività imprenditoriale esercitata dal soggetto economico nei confronti del quale veniva operata la ripresa a tassazione, bensì la misura stessa del costo affrontato dall'impresa, a prescindere dalla sua connessione rispetto all'oggetto sociale della società interessata.

L'Agenzia delle Entrate era solita ribadire, infatti, che il requisito dell'inerenza dovesse essere valutato con riguardo all'attività d'impresa nel suo complesso (e non soltanto in relazione al conseguimento di ricavi), anche sotto l'ulteriore e differente aspetto dell'indagine rivolta al parametro della "convenienza imprenditoriale", posto che, per l'Amministrazione finanziaria "*il fine perseguito è pur sempre quello di pervenire al maggior risultato economico*" (Ris. n. 9/517 del 6 settembre 1980).

Una tale visione aveva finito con lo spalancare le porte alle censure, avanzate da parte del Fisco, fondate sulle presunta "antieconomicità" delle scelte imprenditoriali, che l'Amministrazione finanziaria ravvisava ove non ritenesse congruo il costo sostenuto in rapporto ai ricavi dell'impresa.

65015 Montesilvano (PE) - Via Liguria, 1/13 - Tel. 085 8961703 - Fax 085 4459995 - Mobile 3492309914 -
info@studiotorcello.it - avvdavidetorcello@pec.it - C.F.: TRC DVD 86M12 I480X - P.IVA: 01679890093

Scritto altrimenti, l'Amministrazione finanziaria aveva finito, di fatto, col riservarsi un vero e proprio potere di sindacato relativamente alle scelte imprenditoriali, ed in ultima istanza economiche, attuata da parte delle imprese nel sostenimento dei costi correlati all'esercizio della loro attività.

Con l'ordinanza n. 450/2018 la Cassazione, dopo aver chiarito come l'inerenza esprima la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa (anche se in via indiretta, potenziale od in proiezione futura), ha peraltro precisato che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 109, c. 5, T.U.I.R., sottolineando come quest'ultimo invece si riferisca al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti e, precisamente, alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili.

La Suprema Corte, in questo modo, ha disatteso il concetto di inerenza quale relazione "necessaria" tra costi e i ricavi.

Essa, inoltre, ha negato un legame tra spese e attività d'impresa basato su un parametro d'utilità, quell'utilità che, secondo la tesi criticata dalla Cassazione, dovrebbe essere necessariamente apprezzata attraverso una dimensione quantitativa della spesa, per cui un costo potrebbe essere inerente anche solo in parte.

Ciò in quanto, come ha appunto spiegato la Corte Suprema di Cassazione, 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.

Il principio di antieconomicità e quello di congruità dei costi non sono stati completamente disattesi, ma, sono stati ritenuti non riconducibili al principio di inerenza.

E' stato dunque chiarito come l'inerenza debba essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, (afferenti, piuttosto, ad un giudizio quantitativo).

L'eccessiva quantificazione dei costi, come parallelamente sottolineato nell'ordinanza n. 3170/2018, potrebbe comportare una loro indeducibilità soltanto qualora costituisse un indizio del fatto che essi siano del tutto estranei all'ambito dell'attività d'impresa.

Tuttavia, tale estraneità dovrebbe essere provata dall'Amministrazione finanziaria, sulla quale graverebbe, pertanto, l'assolvimento del relativo onere in termini probatori.

La posizione così assunta da parte della Corte Suprema di Cassazione ha finito con l'avallare lo sviluppo di una nuova linea giurisprudenziale che, con diverse e ulteriori pronunce (sentenze n. 13588/2018, n. 13882/2018 e n. 15843/2018), ha poi confermato la necessità di assoggettare ad una valutazione "qualitativa" il rispetto del principio dell'inerenza dei costi sostenuti all'attività d'impresa esercitata.

Compiuta questa doverosa premessa, appare giusto interrogarsi su quale vantaggio effettivo potrebbe comportare per le imprese l'assunzione di detta linea di pensiero da parte della Corte Suprema di Cassazione, con particolare riguardo all'annosa questione della deducibilità dei costi sostenuti a titolo di corresponsione dei compensi agli amministratori.

E' legittimo immaginare che, d'ora innanzi, l'Amministrazione finanziaria (probabilmente) riverserà maggiore attenzione, in sede di accertamento, nel muovere contestazioni relative all'ammontare dei compensi corrisposti agli amministratori ed alla deduzione dei relativi costi, in quanto ritenuti di importo eccessivo.

Il fatto di censurare, nell'avviso di accertamento, la sussistenza e la deduzione di dette voci di costo, in quanto quantitativamente elevate rispetto alla tipologia di attività esercitata e / o ai ricavi maturati dall'impresa, potrebbe infatti esporre l'operato amministrativo a fondate critiche, da parte dei difensori delle imprese interessate, in un eventuale contenzioso che ne seguisse (con un ragionevole aumento delle probabilità di accoglimento, in sede giudiziale, delle censure così mosse per il mezzo del ricorso introduttivo).

Il nuovo indirizzo sposato dalla Suprema Corte, quindi, potrebbe ragionevolmente influenzare la concreta valutazione, ai fini dell'espletamento dell'attività accertativa, del principio di inerenza.

Partendo dal presupposto che la lettura fornita dal Supremo Consesso delinea l'inerenza non più come un criterio da apprezzare quantitativamente (bensì, tutt'al più, sotto lo stretto profilo "qualitativo"), ne consegue che dovrà considerarsi del tutto avulso da tale logica la valutazione di un costo, sostenuto dall'impresa, focalizzata sulla congruità e l'economicità del medesimo, che dovesse eventualmente operare l'Amministrazione finanziaria compiendo le proprie riprese a tassazione.

Il nuovo indirizzo della Corte di legittimità, dunque, si pone in contrasto con la tesi sostenuta da tempo sia dagli Uffici, sia da parte della stessa giurisprudenza, secondo la quale devono essere ritenuti indeducibili per difetto di inerenza "quantitativa" quelle spese che, pur sostenute in ambito imprenditoriale, non sono correlate con i ricavi, in quanto considerati come costi eccessivi ed antieconomici.

Di parere difforme, tuttavia, si è rivelata la sentenza n. 15856, depositata il 15 giugno 2018, nella quale la medesima Cassazione, compiendo metaforicamente un passo indietro, ha sottolineato come la nozione di inerenza implicherebbe quella di congruità, così da escludere la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti.

Un costo, pertanto, a detta della Suprema Corte, non sarebbe deducibile ove non risultasse funzionale all'attività dell'impresa, risultando al contempo inerente se e nella misura in cui potesse dirsi congruo rispetto alla medesima.

L'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, nella suddetta sentenza, viene come in passato ritenuta indispensabile dalla Suprema Corte al fine di legittimare la deduzione ex art. 109 T.U.I.R., e definita come una relazione tra due concetti quali la spesa e l'impresa.

Ribaltando ciò che era stato da poco chiarito nelle summenzionate ordinanze, il Giudice di legittimità ha questa volta sostenuto come il costo assumerebbe rilevanza, ai fini della qualificazione della base imponibile, in virtù della sua correlazione, anche quantitativa, con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili.

Ov'essa venisse contestata da parte dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe a carico del contribuente l'onere di provare l'esistenza, l'inerenza e la coerenza economica dei costi deducibili.

La Corte di legittimità ha così finito col compiere un ulteriore cambio di rotta relativamente all'individuazione del fondamento normativo; all'interpretazione ed al concreto utilizzo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del criterio dell'inerenza "quantitativa" e di quello, affine e conseguente, di congruità dei costi.

Tuttavia, al di là di questa recente pronuncia, la nuova (si fa per dire) concezione dell'aspetto qualitativo dell'inerenza – ove non venisse ulteriormente disconosciuta da parte della Suprema Corte – potrebbe consentire alle imprese di provvedere con maggiore tranquillità alla deduzione dei componenti negativi (quali, per l'appunto, i costi sostenuti per l'erogazione dei compensi agli amministratori) sopportati in relazione all'esercizio della propria attività.

Dovrebbero infatti scemare le possibilità, per il Fisco, di elevare fondate contestazioni in merito a presunti difetti di congruità tra spese sostenute e ricavi maturati, nel segno di un utilizzo ormai "scricchiolante" del vetusto criterio dell'inerenza quantitativa.

Non ci resta che monitorare con la massima attenzione, dunque, le pronunce giurisprudenziali che seguiranno in materia, per comprenderne appieno le future evoluzioni (o involuzioni).