

APPUNTI E RASSEGNE

Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LXXV, 3, I, 423-437 (2016)

IL GIUDIZIO D'INERENZA DEI COSTI D'IMPRESA IN ALCUNE RECENTI SENTENZE DELLA CORTE DI CASSAZIONE

di PAOLA TARIGO (*)

SOMMARIO: 1. Definizione di inerenza. L'inerenza come correlazione e non come rapporto causale. Inerenza e congruità del costo. — 2. L'inerenza dei costi da illecito. — 3. Interessi passivi e inerenza. — 4. L'inerenza dei compensi agli amministratori. — 5. Inerenza dei costi relativi a beni d'impresa dati in comodato. — 6. Onere della prova del costo e della sua inerenza.

1. *Definizione di inerenza. L'inerenza come correlazione e non come rapporto causale. Inerenza e congruità del costo.*

Nelle recenti pronunce della Cassazione in tema di inerenza dei costi d'impresa non è così frequente trovare una definizione di questo termine.

Termine con cui, all'interno del sistema normativo delle imposte sul reddito, si esprime una regola generale di deducibilità dei costi d'impresa alla quale non corrisponde una definizione legislativa espressa (almeno, secondo un cospicuo orientamento).

Una prima definizione giurisprudenziale d'inerenza, che si rinviene, è formulata nei termini di "susceptibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente o indirettamente, un'utilità all'attività di impresa" ed è ricondotta a requisito generale di deducibilità dei costi posto dall'art. 109, comma 5, TUR (già art. 75, comma 5).

Con particolare riguardo alle spese di rappresentanza costituite da omaggi è alla luce di questa definizione che la Corte distingue fra costi pertinenti e funzionali all'attività d'impresa e costi che tali non sono, perché (ad esempio) sostenuti nell'interesse personale dei soci o degli amministratori (1).

Così esprimendosi, la Cassazione, da un lato, riconferma l'orientamento più avanzato della Corte quanto a visione dell'inerenza nei termini di rapporto fra un costo e l'attività d'impresa, non riducibile, perciò, ad una relazione del costo con il reddito o con i ricavi.

D'altro lato, tuttavia, incardina il legame che il costo ha con l'attività imprenditoriale su un necessario parametro di utilità e, dunque, all'interno di una

(*) *Professore associato, Università degli Studi di Genova.*

(1) Cass., Sez. V, 10 ottobre 2014, n. 21450, con richiamo a Cass., n. 4901/2013.

relazione deterministica che appare retaggio del passato, in quanto sottende rapporti di causalità (se vi è costo, vi è utilità). Un tempo, infatti, quando si richiedeva la necessarietà della spesa, come la sua immediatezza, si fondava l'inerenza su rapporti di (stretta) causalità. Oggi la Cassazione non parla di necessarietà, bensì di utilità, che è sicuramente un concetto meno *tranchant*, ma si tratta, pur sempre, dell'inserimento, all'interno dell'inerenza, di un elemento che opera rigidamente, implicante una logica causale, deterministica.

A prescindere dalle superate concezioni del passato (2), il nesso causale fra spesa e attività è stato riproposto di recente in dottrina, quale nesso da valutare in base ad un (primo) parametro costituito dall'utilità del costo rispetto all'attività. Il giudizio di utilità troverebbe, poi, il proprio completamento nell'utilizzo di criteri di normalità (3).

L'elemento dell'utilità consentirebbe, secondo questa tesi, di risolvere alcune questioni interpretative che si sono poste, ad esempio in materia di operazioni manifestamente antieconomiche, per le quali non sempre è risultato efficace un altro elemento discrezionale, suggerito in dottrina, rappresentato dall'interesse (e dalla conseguente distinzione fra costi sostenuti nell'interesse dell'impresa, oppure nell'interesse personale dell'imprenditore, dei soci o degli amministratori).

Secondo la tesi in discorso — che, con tutta evidenza, ammette la sindacabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'utilità e della normalità delle componenti negative — l'utilità deve essere apprezzata considerando anche la dimensione quantitativa (*quantum*) della spesa, per cui un costo potrebbe essere anche solo in parte non inerente. Deve essere, dunque, valutata quale parte della spesa contribuisce, secondo parametri di normalità, all'attività di impresa e quale parte deve essere considerata erogazione di reddito. In tal modo il tema dei costi antieconomici è riportato, da questa tesi, nell'ambito del giudizio di diritto (salvo il giudizio di fatto consistente nello stabilire se il costo è da considerare antieconomico o non) (4).

A parte casi di anormalità economica, se si discute d'inerenza di un costo, è necessario, ma al tempo stesso sufficiente, verificare che sussista correlazione di esso con l'attività d'impresa, senza un'autentica necessità di invocare un parametro utilitaristico e, a maggior ragione, di ricadere in logiche deterministiche.

D'altronde, pur se molti costi d'impresa recano ad essa utilità, il concetto aziendalistico di costo, come la relativa nozione civilistica non sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità. Indubabilmente è costo, infatti, anche ciò

(2) Per approfondimenti su queste, cfr. PROCOPIO M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 2009, p. 35 e ss.

(3) Cfr. MARELLO E., *Involuzione del principio di inerenza?*, in questa *Rivista*, 2002, I, p. 480 e ss., e in <https://www.openstarts.units.it/dspace/bitstream/10077/2814/1/inerenza.pdf>, 19, da cui si cita: "una spesa è inerente quando esiste un rapporto di causalità tra la componente negativa e l'attività" o "una spesa è inerente quando utile all'attività imprenditoriale", nonché pp. 22, 23 e 24.

(4) Sul giudizio d'inerenza di un costo all'attività d'impresa come giudizio sia di fatto (con conseguente problema della prova per accertare i fatti controversi), sia giudizio di diritto, consistente nella qualificazione giuridica di un fatto storico non controverso, cfr. LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1197 e ss.; LUPI R., *Inerenza e onere della prova*, in CROVATO F. - LUPI R., *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, p. 94.

che non reca alcuna utilità all'attività d'impresa. Alcuni banali esempi: un ammanco di cassa, una perdita su crediti e una distruzione di merci, un risarcimento danno e una penale per inadempimento contrattuale. In definitiva, la linea di demarcazione resta solo una: fra fatti produttivi di reddito (ossia, correlati alla sua produzione) e fatti dispositivi del reddito, ai quali ultimi è estraneo il concetto di costo e tale profilo distintivo è recepito dalla norma tributaria sull'inerenza, diventandone la *ratio*.

L'inerenza non implica, insomma, in modo automatico l'idea di utilità, né esprime un rapporto di causalità, bensì, una correlazione con l'attività (5), con l'attività in concreto esercitata, da accertare in ragione, più che della natura del costo (6), della sua destinazione (7).

Detta correlazione o sussiste o non sussiste (*an*): dunque, nel valutare l'inerenza di un costo all'attività d'impresa si impone un giudizio, puramente qualitativo (8), che non necessariamente va apprezzato e misurato in termini di utilità o altri parametri, quali l'interesse, il vantaggio, etc.

L'inerenza è, allora, nozione distinta anche da quella di congruità. Quando si parla di costi anomali o sproporzionati o antieconomici, si richiama un'idea di *quantum* della spesa e, sotteso, un concetto di congruità, ma non d'inerenza: quest'ultimo è un concetto qualitativo, l'altro è un concetto eminentemente quantitativo.

Lo dimostra anche la disciplina in materia di spese di rappresentanza (art. 108, comma 2, Tuir). Prima delle modifiche apportate dal decreto, cosiddetto, sull'internazionalizzazione delle imprese (9), detta normativa rinviava al D.M. 19 novembre 2008 per la fissazione dei requisiti di inerenza e congruità, con ciò dimostrando, chiaramente, di considerare distinte le due nozioni. La disciplina

(5) Sulla "riferibilità" dell'atto, da cui deriva il costo, all'attività d'impresa, come condizione necessaria e sufficiente, cfr. Zizzo G., *Inerenza degli interessi passivi e MLBO*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 613 e ss., e in Banca dati IRSOA, da cui si cita, p. 1.

(6) Sull'ininfluenza della natura del fatto generatore del costo nel valutare il collegamento fra esso e l'attività, cfr. Zizzo G., *Inerenza ai ricavi o all'attività? Nuovi spunti su una vecchia questione*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1797, osservando come non importa che detto fatto abbia natura ordinaria o meno, oppure che abbia natura vincolata o meno, oppure che abbia natura lecita o meno, oppure, ancora, che si manifesti prima, durante o dopo la fase produttiva.

(7) Sulla "destinazione del bene o servizio" cui va riportata l'inerenza, da valutare a prescindere dalla quantificazione "artificiosa" del corrispettivo, cfr. Nussi M., *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, p. 159 e ss., e in Banca dati IRSOA, da cui si cita, pp. 1-2, negando che l'antieconomicità della singola operazione commerciale (o professionale) sia concetto che trovi accoglienza nella normativa sostanziale e ritenendo che l'unica regola sostanziale che possa essere applicata in presenza di comportamenti antieconomici sia quella d'inerenza: i costi saranno ripresi ad imposizione, non in quanto incongrui, bensì in quanto non inerenti, ossia funzionali ad interessi extraimprenditoriali.

(8) FANTOZZI A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 552.

(9) Art. 9, comma 1, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, la cui applicazione è stabilita, ai sensi del comma 3 di tale articolo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del citato D.Lgs.

vigente, a seguito della modifica anzidetta, ha eliminato, di contro, dal testo dell'art. 108 ogni riferimento alla congruità, lasciandovi solo quello all'inerenza, e vi ha introdotto, inoltre, un limite quantitativo — espresso in percentuale sui ricavi — che assume valore, limitatamente a queste spese, di requisito quantitativo fondante la relativa inerenza.

Se un costo, dunque, è ritenuto sproporzionato dall'Ufficio finanziario, che ne nega su questa base l'inerenza all'attività d'impresa con l'idea che per una parte esprima un'erogazione di reddito, e non un costo di produzione, è introdotto surrettiziamente dall'Ufficio un elemento quantitativo, ossia un *quantum* non ritenuto congruo, a presupposto di non inerenza del costo. In tal modo si apre al giudizio di diritto vertente sull'inerenza, poiché l'inerenza non ha, in alcun modo, fra i suoi requisiti fondanti, un elemento quantitativo.

Il principio di antieconomicità, quale invocato dalla Cassazione per formulare la teoria secondo cui sono rettificabili, se antieconomiche, le componenti negative ai fini delle imposte sui redditi (e così dell'IVA), non ha, dunque, alcuna base giuridica, né fondamento logico, né può essere utilizzato per provare l'esistenza dell'evasione. Al più, può rappresentare un indicatore della non inerenza di un costo (10), ossia, della non appartenenza all'attività d'impresa dell'atto/fatto che ha generato la diminuzione patrimoniale, in altri termini, un indicatore della sua natura erogatoria e non produttiva, ma senza che l'incongruità possa essere automaticamente intesa quale non inerenza (11).

L'individuazione della regola d'inerenza dei costi d'impresa nel testo dell'art. 109, comma, 5, Tuir, pone, inoltre, la pronuncia di cui si è detto in premessa nel solco di un orientamento della Cassazione molto comune, cui appartiene anche una seconda definizione d'inerenza che emerge dalla recente giurisprudenza di Cassazione ed è espressa nei termini di “inerenza del bene o servizio acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene o servizio stesso rispetto all'attività da cui derivano i ricavi o gli altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa” (12).

Accomunata, correttamente, alla prima definizione quanto al legame del costo con l'attività d'impresa (ancorché sia ridondante il riferimento alla strumentalità), entrambe le definizioni dimostrano una, erronea, collocazione della regola d'inerenza entro il testo dell'art. 109, 5° comma, Tuir, testo che non concerne minimamente questa regola, quanto, piuttosto, una regola che, pur costruita sull'inerenza, è comunque ben diversa da essa.

Si tratta della regola per cui i componenti negativi sono deducibili, se si riferiscono a beni o attività produttive di redditi che concorrono alla formazione del reddito imponibile, mentre sono deducibili solo in base ad una regola di proporzionalità, se si riferiscono anche a redditi esenti, ferma restando la piena deducibilità, se riferibili a redditi che non vi concorrono, in quanto esclusi. Questa regola codificata dall'art. 109, 5° comma, Tuir non esprime quella generale

(10) FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2015, pp. 553-554.

(11) ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Padova, 2014, p. 394.

(12) Cass., Sez. V, sent. 19 dicembre 2014, n. 27043, con richiamo a Cass., n. 16853/2013.

d'inerenza, bensì traccia una limitazione sul piano dei costi inerenti, limitando la deducibilità di quelli che si riferiscono a proventi esenti, in funzione di non amplificare l'esenzione di tali proventi, cioè per non estendere ulteriormente l'esenzione di questi componenti positivi, consentendo l'integrale deducibilità dei relativi costi. Non esprimendo una regola d'inerenza, bensì una regola diversa, anche quei costi, come gli interessi passivi, che non sono soggetti ad essa debbono comunque rispettare l'inerenza (13).

Insomma, invocare l'art. 109, comma 5, TURR, per riferirsi alla regola dell'inerenza è fuorviante. Non solo: non vi è alcuna reale necessità di individuare nel TURR una norma fiscale d'inerenza, norma che sarebbe, comunque, priva di disposizione espressa e perciò di natura interpretativa, in quanto la caratteristica del reddito fiscale d'impresa (utile o perdita che sia) di essere al netto dei costi correlati (inerenti) all'impresa (tutti, ma solo quelli) discende già dal concetto pre-giuridico di reddito (ossia dal concetto economico-aziendalistico) (14).

In conclusione, è lo stesso principio di dipendenza del reddito fiscale d'impresa dal risultato del conto economico (art. 83, TURR) a sancire in modo implicito il principio di inerenza. D'altro canto, solo al netto dei costi (per definizione, dunque, inerenti), il reddito d'impresa esprime una capacità economica davvero effettiva. Anche storicamente la regola d'inerenza fu disposta in modo espresso nel T.U. del 1958 con riguardo ai redditi di categoria B (art. 91), mentre non fu disposta per i redditi dei soggetti tassabili in base al bilancio.

Al contrario, una regola d'inerenza, talvolta accompagnata anche da una regola di indeducibilità delle spese personali, è sancita espressamente in quegli ordinamenti tributari che adottano un principio autonomistico di determinazione del reddito d'impresa rispetto alle regole civilistiche che governano la redazione del bilancio di esercizio, regole, perciò distinte, separate e parallele alla stregua di un "doppio binario". In tali sistemi, inoltre, molto diversi dal nostro e ricchi di dottrine antiabuso, non sono inusuali norme sulla ragionevolezza (economicità) del costo di fonte legislativa e/o di fonte giurisprudenziale.

Ma l'ordinamento tributario italiano è ben diverso: non solo stabilisce il principio di dipendenza, bensì fissa anche quello della previa imputazione a conto economico quale condizione generale di deducibilità dei componenti negativi, rafforzando in tal modo la dipendenza: insomma, l'inerenza è connaturata al sistema del bilancio e, di riflesso, al nostro sistema del reddito d'impresa.

La Cassazione si è poi espressa con una terza definizione d'inerenza intesa come "correlazione fra costo e reddito", fondando la deducibilità del costo "solo se ed in quanto sia funzionale alla produzione del reddito stesso" (15). Definizione, questa, per nulla condivisibile, perché pone un riduttivo collegamento con il reddito, anziché con l'attività d'impresa.

(13) TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito di impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 449; ZIZZO G., in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, cit., p. 447; FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, p. 126.

(14) LUPU R., in CROVATO F. - LUPU R., *Il reddito d'impresa*, cit., p. 88.

(15) Cass., Sez. V, sent. 24 settembre 2014, n. 20054. Il caso riguardava costi sostenuti per acquisti di merci effettuati da una controllata presso la controllante: le cessioni, da parte di quest'ultima, avvenivano con bassissimi ricarichi, e.d. margini in-

Una quarta definizione dell'inerenza si registra nella sent. n. 4041/2015 della Cassazione, secondo cui "va interpretata come una relazione tra due concetti — la spesa (o il costo) e l'impresa — che implica un accostamento concettuale fra due circostanze, con la conseguenza che 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" (16). Allineata anche l'ord. n. 21743/2015, in cui si valorizza l'elemento del "costo sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili" e su tale base è ritenuto inerte il costo di prestazioni di "non *facere*" consistenti nell'astensione quinquennale in un dato settore di attività (patto di non concorrenza) (17).

Apprezzabile per la correlazione che individua con l'attività d'impresa, questa ulteriore definizione d'inerenza è indebolita nel suo rigore dal riferimento all'idoneità alla produzione di utili. La circostanza, infatti, che l'attività sia potenzialmente non idonea a produrre utili non priva, per ciò solo, i costi d'impresa della loro inerenza (d'altronde, la scelta imprenditoriale potrebbe trovare altrove la sua motivazione: il supporto ad un'altra attività correlata altamente redditizia, una situazione personale a carattere temporale, etc).

2. *L'inerenza dei costi da illecito.*

Si riconferma quell'orientamento della giurisprudenza di legittimità che esclude la deducibilità delle sanzioni.

La Corte, muovendo dalla (errata) nozione d'inerenza come correlazione del costo al reddito e con riguardo ad una clausola contrattuale avente ad oggetto un riaddebito di costi (18), si allinea, infatti, da un lato, a quella giurisprudenza di legittimità che esclude il nesso d'inerenza per le sanzioni pecuniarie irrogate a fronte di illeciti quali infrazioni stradali (19) e violazioni alla normativa anti-trust (20), nonché per gli interessi su somme pagate a titolo di sanzione (21), per i costi conseguenti a *mora debendi* (interessi e rivalutazioni su crediti di lavoro) (22) e, sia pur a date condizioni, per gli oneri da condono edilizio (23).

tercompany, destinati a coprire i costi fissi (diretti e indiretti) con un minimo guadagno, il tutto determinato in via previsionale secondo ipotesi di flussi d'acquisto remunerativi; raggiunto il *budget* di acquisti annuale, la controllata conseguiva un *bonus* dello 0,05% del fatturato; fallito, invece, questo obiettivo, la controllante procedeva ad un addebito di fine anno per la quota parte dei costi *intercompany*, percentualmente predeterminata con la controparte acquirente, pari al 2-4% del fatturato.

(16) Cass., Sez. V, sent. 27 febbraio 2015, n. 4041, con richiamo a Cass., Sez. V, sent. 21 gennaio 2009, n. 1465.

(17) Cass., Sez. V, ord. 26 ottobre 2015, n. 21743.

(18) Cass., Sez. V, sent. 24 settembre 2014, n. 20054, riguardante il caso, già citato, di costi sostenuti per acquisti di merci effettuati da una controllata presso la controllante con bassissimi ricarichi destinati a coprire i costi fissi e poi rettificati in base al risultato annuale.

(19) Con richiamo a: Cass., n. 7071/2000 e n. 7317/2003.

(20) Con richiamo a: Cass., n. 5050/2010 e n. 8135/2011.

(21) Con richiamo a: Cass., n. 11766/2011.

(22) Con richiamo a: Cass., n. 2979/2002.

(23) Con richiamo a: Cass., n. 18860/2007.

La (ritenuta) mancanza d'inerenza, in queste ipotesi, si fonda, sulla non derivazione del costo "da un'attività connessa al corretto esercizio dell'impresa", bensì da "un atto o fatto anti-giuridico, che per sua natura si pone al di là della sfera aziendale", sicché il costo non può "qualificarsi come fattore produttivo, trattandosi di condotta non soltanto autonoma ed esterna rispetto alla normale vita aziendale, ma antitetica rispetto al corretto svolgimento di tale attività".

Dall'altro, la Corte richiama la giurisprudenza di legittimità secondo cui sono deducibili le penali contrattuali stabilite per ritardate consegne a clienti, essendo dette clausole e relativi oneri pur sempre riconducibili alle pattuite vicende del rapporto tra l'impresa e la sua controparte e destinate ad assolvere alla funzione di rafforzare il vincolo negoziale (24), riconoscendo, su tale base, alla clausola, come descritta dalle parti nel caso in esame, natura e finalità non sanzionatoria, bensì, funzione di rafforzare il rapporto contrattuale, di incentivare gli acquisti e di liquidare preventivamente la prestazione accessoria per il mancato raggiungimento del *budget* annuale. Conclusivamente, in ragione di tutto ciò, inerente.

3. *Interessi passivi e inerente.*

Si riconferma, altresì, quell'orientamento della Corte secondo cui gli interessi passivi per i soggetti IRES non soggiacciono alla regola dell'inerente, stante l'espressa esclusione dell'art. 109, comma 5 (già 75, comma 5), bensì solo ai limiti di deducibilità posti dalla disciplina dell'art. 96 (già art. 63) (25).

Nel caso portato dinnanzi alla Cassazione l'Ufficio aveva proceduto con un accertamento analitico-induttivo, *ex art.* 39, comma 1, lett. *d*), D.P.R. n. 600/1973, perché gli interessi passivi su finanziamenti bancari erano stati ritenuti non congrui rispetto alle risultanze di bilancio, dunque, sulla base di una condotta ritenuta antieconomica. L'Amministrazione finanziaria aveva, infatti, rilevato che la Società, "oltre a non distribuire utili ai soci, ponendo — in tal modo — in essere un cospicuo autofinanziamento, aveva altresì, fatto ricorso a mezzi finanziari di fonte esterna (credito bancario), con un'incidenza dei relativi oneri in misura superiore (5,6%) al tasso di rendimento del capitale proprio (4,3%)".

Non risulta chiaro dal testo della sentenza se agli utili non distribuiti corrispondesse una effettiva disponibilità di risorse finanziarie (l'utile non costituisce, infatti, una grandezza necessariamente monetaria), né come siano stati investiti dalla Società i capitali ottenuti in prestito, essendo indicato solo il rendimento. È, tuttavia, da ritenere che le somme siano state impiegate utilmente per la Società (non emergendo elementi che inducano ad ipotizzare, ad esempio, finanziamenti a favore dei soci o degli amministratori). Ciò che ha reso più agevole la pronuncia alla Corte, sollevata da questioni di impieghi di dubbia o inesistente utilità per la società che l'avrebbero probabilmente condotta a sviluppare ulteriori ragionamenti. Muovendo dalla premessa che gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria, che "afferiscono all'impresa nel suo essere e

(24) Con richiamo a: Cass., n. 19702/2011.

(25) Cass., Sez. V, sent. 27 marzo 2015, n. 6204.

progredire” (26) e che, pertanto, “non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale, o ritenuti accessori ad un costo determinato” (27), la Corte conclude che, “ai fini della determinazione del reddito d’impresa, gli interessi passivi ... sono sempre deducibili ... senza che sia, perciò, necessario operare alcun giudizio di inerenza”, fermi restando i limiti di deducibilità, quanto a misura e modalità di calcolo, posti dall’art. 63, Tuir (ora 96) (28).

Il principio di diritto per cui la deducibilità degli interessi passivi è svincolata da un giudizio di inerenza, similmente agli oneri fiscali, agli oneri contributivi ed a quelli di utilità sociale, è stato espresso anche in altra recente sentenza della Cassazione (29), ciò emergendo chiaramente, secondo la Corte, dalla norma di portata generale dell’art. 75, comma 5, Tuir (ora 109, comma 5).

Di orientamento opposto è un’altra pronuncia della Corte (30) che ha cassato con rinvio la sentenza della Regionale per difetto di motivazione, avendo quest’ultima omesso del tutto di indagare e valutare se, in relazione agli elementi fattuali caratterizzanti la fattispecie concreta, fosse, o non, alterato il criterio di inerenza della spesa deducibile e, cioè, se la dissociazione tra il soggetto che sosteneva i costi per interessi passivi e quello che aveva realizzato il risultato economico connesso alla operazione, potesse o meno incidere sull’imputabilità degli interessi passivi all’esercizio dell’attività economica svolta dalla società incorporata (31), atteso che la deduzione di componenti negativi del reddito presuppone necessariamente, ai sensi dell’art. 109, comma 5 (già art. 75, comma 5) una relazione di “inerenza” tra i costi ed i ricavi o gli altri proventi cui è diretta l’attività economica svolta da una medesima società.

Una tale censura rivolta alla Regionale è, infatti, indicativa del pensiero della Cassazione che gli interessi passivi debbano seguire la regola d’inerenza (32), regola che, tuttavia, la Corte continua a non individuare come norma priva di disposizione, bensì, erroneamente, riporta all’art. 109, comma 5.

(26) Con richiamo a Cass., n. 14702/2001, n. 22034/2006, n. 1465/2009 e n. 12246/2010.

(27) In senso conforme, con richiamo ai medesimi precedenti: Cass., Sez. V, sent. 28 gennaio 2015, n. 1551.

(28) Identico principio di diritto è stato formulato da: Cass., Sez. V, sent. 10 ottobre 2014, n. 21467. In questo caso l’Ufficio aveva contestato la deduzione di interessi passivi da conto corrente bancario, in quanto non correlati ad alcun ricavo e il Giudice di appello aveva ritenuto che solo una parte degli stessi (60%) fosse di funzionamento, dovendosi attribuire alla restante parte natura di finanziamento, escludendo la deducibilità per intero degli interessi passivi.

(29) Cass., Sez. V, sent. 20 febbraio 2015, n. 3398, con richiamo a Cass., n. 9380/2009; Cass., n. 10501/2014, relativa ad un caso di finanziamenti bancari serviti per finanziare i soci sotto forma di finanziamento infruttifero, a sua volta con richiamo a: Cass., n. 14702/2001, n. 22034/2006 e n. 9380/2009; Cass. n. 12246/2010.

(30) Cass., Sez. V, 30 ottobre 2013, n. 24434.

(31) Inizialmente, la società veicolo, ossia la società che, ex art. 2501-bis c.c., aveva contratto debiti per acquisire il controllo di altra società, la cd. *target*, operativa, con cui si era poi fusa ed il cui patrimonio era servito da garanzia generica o fonte di rimborso di detti debiti. Tale dissociazione vi è era, ovviamente, solo ante operazione, in quanto, successivamente alla fusione, gli interessi passivi erano a carico della società risultante dalla fusione.

(32) Zizzo G., *Inerenza degli interessi passivi e MLBO*, cit., p. 1.

4. *L'inerenza dei compensi agli amministratori.*

Talvolta (erroneamente) trattato come una questione d'inerenza, il tema dei compensi agli amministratori non previamente deliberati dall'assemblea dei soci rinviene, in questi ultimi anni, nuove sentenze che riconfermano l'orientamento della Cassazione nel senso della relativa indeducibilità, muovendo da quella pronuncia a Sezioni Unite (estranea alla materia tributaria) del 2008 che ha affermato il principio civilistico per cui, qualora non sia stabilita nello statuto la misura del compenso degli amministratori di società di capitali (art. 2389, comma 1, c.c., ante modifiche, non decisive sul punto, del D.Lgs. n. 6/2003), è necessaria un'esplicita delibera assembleare che determini tale misura, delibera che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio. Né l'approvazione di un bilancio che contenga la posta relativa ai compensi degli amministratori è idonea a configurare la specifica delibera richiesta dall'art. 2389, salvo che un'assemblea, totalitaria, convocata solo per l'approvazione del bilancio abbia anche espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori (33).

La censura che la Corte nella sentenza in esame rivolge alla Regionale è quella di essersi discostata da tali superiori principi, avendo dato per scontato l'effettivo svolgimento dell'attività gestoria e, solo per questo, la deducibilità dei relativi costi (siccome, anche se non deliberati dall'assemblea, inerenti alla gestione d'impresa), "a prescindere dalla sussistenza di tali necessari presupposti (preventiva delibera assembleare per il compenso dell'amministratore) onde conferire certezza alla spesa dedotta".

Nella sua motivazione la Corte non si riferisce all'inerenza (ed in effetti non si pone una questione d'inerenza). La Corte parla, piuttosto, di certezza della spesa, e la certezza è requisito che, insieme a quello di determinabilità oggettiva, governa la deducibilità temporale dei componenti negativi di reddito in ordine al principio di competenza (art. 109, comma 1). Il richiamo è più esplicito in una successiva sentenza in cui la Cassazione afferma chiaramente come l'indeducibilità dei compensi privi di delibera "non può che rinvenirsi nella mancanza dei requisiti di certezza e determinabilità della spesa richiesti dall'art. 75 Tuir" (applicabile *ratione temporis*) (34). Nelle due pronunce si richiama, in modo fuorviante, la regola temporale di competenza, ed i relativi due elementi su cui è fondata la certezza e della determinabilità oggettiva, mentre, se mai, è al principio temporale di cassa che sono soggetti i compensi in misura fissa degli amministratori (art. 95, comma 5, Tuir).

Si reitera con queste due sentenze quell'orientamento della Corte che, pur in presenza di costi effettivamente sostenuti dalla società e di un'attività concretamente svolta dall'amministratore (non essendo questi fatti contestati), nega la deducibilità dei compensi sulla base di un dato formale (la delibera) che è assunto ad elemento della fattispecie tributaria, sebbene l'interpretazione letterale del

(33) Cass., Sez. V, sent. 7 marzo 2014, n. 5349 (con richiamo a Cass., SS.UU., n. 2933 del 29 agosto 2008), in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, p. 147, con nota di Succio R., *Principio di inerenza e anti-economicità della remunerazione degli organi societari tra determinazione e attribuzione del reddito*, ivi, p. 152.

(34) Cass., Sez. V, sent. 28 ottobre 2015, n. 21953.

testo di legge non supporti in alcun modo questa tesi (né l'art. 95 Tuir, né altre norme tributarie offrono spunti testuali) ed anche l'interpretazione di tipo sistematico orienti piuttosto verso la deducibilità, stante la sempre più marcata tendenza del sistema attuale, quanto a deduzione dei costi sostenuti nell'esercizio di impresa, a privilegiare la sostanza rispetto alla forma (ad esempio, in tema di costi neri *ex art. 109, comma 4, lett. b), Tuir (35)*), ovvero a trattare con regole analoghe le componenti positive relative ad attività illecite (rispettivamente, imponibilità e deducibilità) *ex art. 14, comma 4, L. n. 537/1993 (36)*.

Approccio totalmente differente, non formalistico, è quello di altra sentenza della Cassazione. A fronte della censura rivolta dall'Ufficio alla pronuncia della Regionale, di violazione e falsa applicazione degli artt. 95 e 109, Tuir, avendo essa affermato la deducibilità sia dei compensi corrisposti ad un componente del consiglio di amministrazione di una società di capitali, sia degli stipendi che questi già percepiva come lavoratore subordinato della medesima, la Cassazione, afferma, innanzi tutto, l'insussistenza nella specie di alcuna incompatibilità fra le due posizioni di consigliere e dipendente della società e, in secondo luogo, la correttezza, in ogni caso, della decisione d'appello nell'escludere la rilevanza di eventuali incompatibilità di natura civilistica in capo alla società, perché comunque non limitano la deduzione di detti costi. La Corte non dà, insomma, rilievo tributario a siffatte eventuali incompatibilità e condivide appieno le sentenze dei precedenti gradi di giudizio che avevano impostato la questione in punto d'inerenza dell'attività svolta nell'interesse della società e direttamente collegata all'attività di quest'ultima di produzione del reddito (37).

Il riconoscimento che la deliberazione dei compensi e la deducibilità degli stessi sono elementi non correlati lo si ritrova espresso in altra recente pronuncia della Cassazione, in cui si dà atto che, per giurisprudenza costante, non solo l'Ufficio è legittimato a recuperare a tassazione parte del compenso corrisposto agli amministratori quando esso appaia sproporzionato rispetto all'attività svolta (38), ma anche che sono ininfluenti sulla debenza del compenso eventuali vizi che inficiano la relativa delibera, dovendosene riconoscere anche in tal caso la deducibilità (39). Segnatamente, la Corte ha ritenuto errato il convincimento in senso difforme espresso dalla Regionale che aveva autorizzato in pratica — giudicando corretta l'imputazione del compenso all'anno di assunzione della

(35) Per tale argomento a carattere sistematico, cfr. BEGHIN M., *L'indeducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori di società in assenza di previa delibera dell'assemblea dei soci: un lampante caso di accanimento terapeutico generatore di nuovi "estrogeni tributari"*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, p. 497, nota a Cass., Sez. trib., 19 luglio 2013, n. 17673, e Cass., Sez. trib., 4 settembre 2013, n. 20265, Ivi, p. 496.

(36) Cfr. NUSSI M., *Indeducibile il compenso all'amministratore non deliberato dell'assemblea. Ancora incertezze e contraddizioni della Suprema Corte sulla deducibilità del compenso agli amministratori*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, p. 129 e ss., e in Banca dati IRSOA, da cui si cita, p. 1.

(37) Cass., Sez. V, sent. 25 settembre 2015, n. 19050.

(38) Cass., Sez. V, sent. 20 novembre 2015, n. 23763, con richiamo a Cass., n. 9036/13.

(39) Cass., Sez. V, sent. 20 novembre 2015, n. 23763, con richiamo a Cass., n. 15442/01.

relativa delibera, sebbene l'erogazione fosse avvenuta nell'anno precedente — una palese alterazione del procedimento di determinazione del reddito di impresa.

Sempre in tema di compensi agli amministratori, la Cassazione ha riaffermato che rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l'Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti (40).

La Corte ha negato l'incompatibilità di tali principi con l'art. 95 TUR, in quanto dall'eliminazione, nel testo del suddetto articolo, del riferimento al limite delle "misure correnti per gli amministratori non soci" consegue solo la liberalizzazione del concetto di spettanza ai fini della deducibilità ed il mancato riferimento a tabelle o altre indicazioni vincolanti, che pongano limiti massimi di spesa, oltre i quali i compensi non possano essere deducibili, non configge con i suesposti principi generali.

La Corte ha considerato, d'altro canto, che è inopponibile all'Amministrazione finanziaria il risultato elusivo ottenuto dall'impresa nel "conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (41). La Corte ha conclusivamente riaffermato che la deducibilità, ai sensi dell'art. 62, TUR, dei compensi degli amministratori non implica alcun vincolo dell'Ufficio alla misura indicata in delibere sociali o contratti, rientrando nei suoi normali poteri la verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio e nella dichiarazione (42), affermazione, quest'ultima, che — a prescindere d'altro — palesa la contraddittorietà della Cassazione nel riconoscere o non riconoscere rilievo alle delibere societarie a seconda dei casi: infatti, quando è questione di congruità dei costi di gestione esposti in bilancio è orientamento della Corte quello per cui l'Ufficio non sia vincolato ai valori indicati nelle delibere sociali, diversamente dai casi su esaminati (43).

(40) Cass., Sez. V, ord. 11 febbraio 2013, n. 3243 (con richiamo a Cass., Sez. V, sent. 11 aprile 2008, n. 9497), in *Riv. dir. trib.*, 2013, III, p. 9, con nota di VILLANI M. - RIZZELLI A., *Ancora sui compensi agli amministratori tra "antieconomicità", abuso del diritto e denuncia penale*, Ivi, p. 11.

(41) Cass., Sez. V, ord. 11 febbraio 2013, n. 3243, con richiamo a Cass., Sez. V, n. 12622 del 20 luglio 2012 e a Cass., SS.UU. n. 30055 del 23 dicembre 2008.

(42) Cass., Sez. V, ord. 11 febbraio 2013, n. 3243, con richiamo a Cass., Sez. V, sent. n. 13478 del 30 ottobre 2001 e Cass., 27 settembre 2000 n. 12813.

(43) L'eliminazione dal testo legislativo del riferimento alle misure correnti non ha, in definitiva, eliminato tutte le questioni interpretative e la norma non risolve il problema della congruità dei compensi spettanti agli amministratori, cfr. CIPOLLINA S., *"Misura per misura": i compensi agli amministratori di società tra autonomia privata e sindacato del fisco* (Nota a Cass., Sez. trib., 9 maggio 2002, n. 6599), in *Giur. comm.*, 2002, II, pp. 655-665. Sull'evoluzione della giurisprudenza in tema di sindacabilità dei compensi agli amministratori, cfr. FREGNI C., *Note in tema di deducibilità (dal reddito d'impresa) dei compensi corrisposti agli amministratori*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 847.

5. *Inerenza dei costi relativi a beni d'impresa dati in comodato.*

Con riferimento ad un caso di esternalizzazione dell'attività distributiva mediante trasporto delle carni vendute da un soggetto con automezzi di proprietà di quest'ultimo ma concessi in comodato, è stata sollevata una questione d'inerenza per le somme sostenute da tale proprietario a titolo di carburanti, manutenzione, ammortamento, autostrada, etc., per i veicoli dati in comodato.

In alcuni suoi precedenti la Cassazione ha riconosciuto la possibilità di ammortamento di beni concessi in comodato, quando gli stessi "concorrono alla realizzazione del programma economico dell'impresa", comprendendo, pertanto, nella regola d'inerenza tutte le spese "potenzialmente" correlate alla produzione e, fra queste, anche quelle di ammortamento di beni in comodato funzionali alla produzione.

Richiamando tale giurisprudenza, la Cassazione ha ritenuto inserirsi nel "programma economico dell'impresa", proprietaria degli automezzi, detto servizio esternalizzato di distribuzione delle carni, servizio che la Regionale aveva accertato essere svolto soltanto a suo favore. Da qui la Corte ha fatto discendere la conseguenza per cui i costi sopra menzionati, sostenuti esclusivamente per il trasporto delle carni da distribuire, dovevano essere ritenuti deducibili (44).

6. *Onere della prova del costo e della sua inerenza.*

Consolidato l'orientamento che ha portato la recente giurisprudenza di Cassazione a riaffermare sistematicamente come, nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, spetti all'Ufficio "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" (45).

Emerge chiara la distinzione della Corte fra costi (componenti negative in genere), intesi quali fatti impeditivi ai sensi dell'art. 2697 c.c., per i quali l'onere della prova è ritenuto gravare sul contribuente, e componenti positive, da intendersi quali fatti costitutivi, per le quali l'onere della prova incombe sull'Ufficio finanziario.

La Corte ritiene che gravi sul contribuente l'onere di provare "non solo l'indefettibile requisito dell'inerenza dei costi, ma anche la loro effettiva sussistenza ed il loro preciso ammontare" (46), attraverso una documentazione di

(44) Cass., Sez. V, sent. 12 agosto 2015, n. 16730, con richiamo a Cass., Sez. V, n. 1389/2011, e a Cass., Sez. V, n. 1465/2009, con commento adesivo di CONTRINO A., *Inerenza e strumentalità per i beni d'impresa in comodato*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 4041.

(45) Cass., Sez. V, sent. 19 dicembre 2014, n. 27043, con richiamo a Cass., n. 11205/2007; Cass., n. 7701/2013; Cass., n. 16841/2013.

(46) Cass., Sez. V, sent. 10 aprile 2015, n. 7214, con richiamo a Cass. n. 6650/2006, n. 1709/2007, n. 23626/2011, nn. 16896 e 23550 del 2014, n. 1011 e n. 1951 del 2015.

supporto dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, anche la ragione della spesa, di cui non è sufficiente addurre l'avvenuta contabilizzazione (47). I costi deducibili devono, quindi, essere opportunamente documentati, oltre che contabilizzati, in modo tale che dalla documentazione relativa si possa ricavare l'inerenza del bene o servizio acquistato nell'attività imprenditoriale. La deducibilità del costo non sussiste se vi è genericità nella descrizione recata dalla fattura (48), "laconicità" del contratto regolante il rapporto e se è ingente l'ammontare del costo portato in deduzione.

In un caso riguardante un contribuente che non aveva aderito alla richiesta di documentare tutti i costi dell'impresa diversi dalle merci — in quanto ciò avrebbe comportato un ingiustificato e notevole onere amministrativo e, d'altro canto, tutta la documentazione richiesta era già stata esaminata in sede di verifica dalla Guardia di Finanza, come risultava dal processo verbale di constatazione — la Corte ha ribadito il principio consolidato per cui l'onere di dimostrare l'esistenza dei fatti che determinano la sussistenza di costi ed oneri deducibili, nonché la presenza dei requisiti previsti dall'art. 109, Tuir, spetta al contribuente (49). È quest'ultimo (che, fra l'altro, aveva omesso di rispondere al questionario), dunque, a dover comprovare l'effettività e l'inerenza dei costi dedotti. Né tale omissione è apparsa giustificabile alla Corte alla luce della paventata difficoltà materiale alla produzione documentale, costituendo onere del contribuente, ai sensi dell'art. 22, D.P.R. n. 600/1973, la conservazione delle scritture contabili e dei documenti relativi ai singoli affari fino al momento della definizione degli accertamenti.

Questo orientamento consolidato della Cassazione che modella la distinzione fra ricavi e costi sulla base della distinzione dell'art. 2697 c.c., rispettivamente, tra fatti costitutivi e fatti impeditivi, impone qualche precisazione.

A tal fine, occorre muovere, innanzi tutto, dagli obblighi di tenuta e di conservazione delle scritture contabili, di cui è destinatario l'imprenditore; in

(47) Cass., Sez. V, sent. 10 aprile 2015, n. 7214, con richiamo a Cass. n. 4570/2001. Nella specie era stata contestata la mancanza di una specifica descrizione dei servizi fatturati, genericamente indicati con la formula "compenso per gestione ufficio in via ... come da contratto del ... relativo al mese di...", con riferimento alla scrittura privata (priva di data certa) stipulata tra un professionista (ing.) ed una società immobiliare (s.a.s.) di cui il contribuente era socio unitamente a moglie, fratello e cognata, avente ad oggetto l'affitto di parte dei locali, l'utilizzo degli arredi e delle macchine elettriche ed elettroniche ed il servizio generale di segreteria, nonché prestazioni di grafica manuali e computerizzate, il tutto per un corrispettivo mensilmente calcolato in base all'effettivo utilizzo dei servizi oggetto del contratto; cioè, a fronte di fatturazioni mensili di misura assai diversa nel corso dell'esercizio che, alla rilevata genericità, finivano per aggiungere anche una sostanziale arbitrarietà nell'individuazione dei costi.

(48) Cass., Sez. V, sent. 10 aprile 2015, n. 7214, con richiamo a Cass. n. 21184/2014 (riguardante un caso di rilievi dell'Ufficio per genericità della descrizione in fattura — "consulenza tecnico-commerciale relativa al mese ..." — alla laconicità del contratto regolante il rapporto fra la capogruppo e la partecipata — un contratto di assistenza tecnico-commerciale di appena 10 righe — e all'ingente ammontare del costo portato in deduzione di euro 408 mila) e, in termini del tutto analoghi, in ragione della genericità della fattura, v. anche Cass. n. 22403/2014 (scontrini e ricevute fiscali).

(49) Cass., Sez. V, n. 5349 del 7 marzo 2014.

secondo luogo, dall'onere della registrazione in contabilità dei costi, che sempre incombe su quest'ultimo, mancando la quale egli non ha modo di provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con esse (art. 61, comma 3, D.P.R. n. 600/1973).

Da queste disposizioni deriva, da un lato, l'onere del contribuente di precostituirsì la prova, al fine di farla valere in un momento successivo nel corso del procedimento amministrativo e/o in sede processuale (50). Non vi è dubbio, insomma, che sia il contribuente a dover conservare e produrre i documenti giustificativi del costo, per dimostrarne l'effettività e l'ammontare, documentazione che sarà tanto più numerosa e articolata quanto meno è evidente la correlazione (inerenza) del costo all'attività di impresa (51).

D'altro lato, da tali disposizioni deriva l'onere per l'Ufficio finanziario di prendere visione, nel corso del procedimento amministrativo, di questi documenti che supportano la deduzione del costo (tramite ispezioni sulla contabilità o richieste al contribuente di esibizione dei documenti), al fine di accertarne l'effettività e la consistenza (52).

Tale onere è espressione di quello che è riconosciuto essere un principio generale in materia di prove, formulato da Allorio e tuttora valido, secondo cui a nessun atto la Pubblica Amministrazione può accingersi, senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto. E nel caso dell'atto di imposizione, la prova che la finanza deve possedere è quella dell'esistenza della situazione-base del tributo (53).

(50) TESAURO F., *L'onere della prova nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1986, I, p. 89.

(51) Sull'esigenza di adeguatezza della documentazione in rapporto alla natura del costo ed alle circostanze del suo sostenimento, cfr. LUPI R., *Inerenza e onere della prova*, in CROVATO F. - LUPI R., *Il reddito d'impresa*, cit., pp. 93-94, osservando come, di fronte, ad esempio, a spese per l'acquisto di materie prime, è il fisco che deve eventualmente addurre elementi per disconoscere l'inerenza. In giurisprudenza, la Cassazione ha di recente ribadito come per le spese "intrinsecamente inerenti all'attività di impresa" — nella specie, costi di sponsorizzazione, qualora lo sponsor sia lo stesso titolare del marchio, oppure, com'era nel caso in esame di Erson Italia, sia il distributore esclusivo sul mercato nazionale dei prodotti contrassegnati dal relativo marchio e perciò sia evidente l'utilità che esso ritrae dallo sfruttamento del segno distintivo per il potenziale incremento della propria attività commerciale — sia l'Ufficio a dover provare l'inesistenza del nesso di inerenza, cfr. Cass., Sez. V, sent. 22 dicembre 2014, n. 27198, conforme a Cass., 6548/2012 commentata da BEGHIN M., *Note critiche a proposito dell'asserita, doppia declinazione della regola dell'inerenza ("inerenza intrinseca" versus "inerenza estrinseca")*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 408.

(52) TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, p. 180: "Anche per i costi, dunque, l'Amministrazione deve acquisirne la prova in sede amministrativa, prima di emettere un atto che li disconosce" ... "Non è sufficiente che asserisca apoditticamente di non accettare i dati che emergono dalla documentazione; è necessario che indichi gli elementi su cui si fonda la sua asserzione", con richiamo a: Cass., 19 ottobre 2007, n. 21953.

(53) ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, pp. 377-378. Per la perdurante validità di tale principio, cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, cit., p. 529. Sulla tesi innovativa di Allorio, cfr. CIPOLLA G.M., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 e ss., e in Banca dati IRSOA, da cui si cita, par. 3.1, pp. 3-4.

In mancanza di tale verifica, anche documentale (54), da parte dell'Ufficio, si riflette sull'atto impositivo, rendendolo illegittimo, un vizio del procedimento (55).

Oggetto, dunque, della prova del costo è il suo sostenimento, in termini di effettività e di ammontare e, nella ripartizione degli oneri probatori fra l'Ufficio finanziario e il contribuente, tale prova compete al contribuente. L'onere probatorio che grava, di contro, sull'Ufficio è quello di dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della fattispecie e della base imponibile, mentre è il contribuente che ha onere di provare nel procedimento amministrativo i costi, i debiti ed in generale i fatti da cui consegue la riduzione o l'azzeramento di esse (56).

L'onere della prova dei costi di cui è gravato il contribuente deriva, tuttavia, dal sistema di regole sopra delineato e non è invece il semplice risultato della considerazione dei costi alla stregua di fatti impeditivi, fatti soli da cui, invece, la Corte deduce l'onere della prova in capo al contribuente. Ed in conclusione l'onere della prova dei costi grava sull'Ufficio nell'ipotesi in cui esso non abbia richiesto al contribuente, nel corso del procedimento amministrativo, la documentazione (57).

(54) Ciò a prescindere dalla tesi che si segua circa l'efficacia delle scritture contabili, ossia tanto si segua la tesi per cui esse non sono assistite da alcuna presunzione di veridicità relativa, per la quale cfr. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiorn. ****, Torino, 2008, p. 31, quanto si segua la diversa tesi secondo cui esse hanno efficacia presuntiva relativa, cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, cit., p. 535, avendo, in tal caso, l'Ufficio delle Entrate l'obbligo di attribuire attendibilità alle registrazioni che risultano dalle scritture contabili, se non si risolvono in apprezzamenti soggettivi e se trovano supporto in idonea documentazione, proprio in ragione di tale loro efficacia di prova legale relativa (cosiddetta, prova contabile).

(55) TESAURO F., *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., p. 89.

(56) TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., p. 181, in base al "principio della semplificazione analitica della fattispecie".

(57) CIPOLLA G.M., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, cit., par. 6, pp. 10-11; PEVERINI L., *Giudizio di fatto e giudizio di diritto in materia di costi non inerenti all'attività d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 938.