

Involuzione del principio di inerenza?*

Enrico Marello

*Pubblicato in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2002, I, 480 segg.

Indice

1.	I contenuti del principio di inerenza.	2
2.	Analisi di alcune fattispecie problematiche e delle soluzioni affermate in dottrina e giurisprudenza.. . . .	5
3.	Un modello di comparazione: “ <i>Ordinary and Necessary Expenses</i> ” nel diritto statunitense.	10
4.	Nuove prospettive di incremento nel giudizio di inerenza.	17
5.	Sintesi dei risultati raggiunti.	26

1. I contenuti del principio di inerenza.

1.1 La definizione del concetto di inerenza e la delimitazione delle regole ad essa connessa costituiscono temi di complessa soluzione: le posizioni più risalenti sono infatti state sottoposte ad una attenta revisione critica per opera di recenti contributi che hanno permesso l’affinamento del pensiero, stimolando nuove ed ulteriori riflessioni (1).

Per potere entrare nel vivo dello studio, è necessario fornire in via preliminare una definizione minima di inerenza. In linea con la tradizione dottrinale e giurisprudenziale, si può restringere l’ambito di questa analisi all’inerenza intesa come autonoma condizione di deducibilità di costi nelle imposte sui redditi (2). Il che conduce ad una restrizione categoriale: l’inerenza sarà presa in considerazione solo in riferimento ai redditi di impresa e di lavoro autonomo, poiché in queste categorie si detraggono in via analitica -nel calcolo della base imponibile- le «spese di produzione» del reddito (3).

(1) Si indicano qui i principali contributi di carattere generale concernenti il principio di inerenza: in riferimento alla legge sull’imposta di ricchezza mobile v. O. QUARTA, *Legge sull’imposta di ricchezza mobile*, vol. I, Torino, 1884, pagg. 633 segg. e CLEMENTINI - BERTELLI, *Le leggi sull’imposta di ricchezza mobile*, vol. II, Torino, 1917, pagg. 127 segg.; in relazione al T.u.i.d., cfr. A. DI PIETRO, *Osservazioni sul concetto di spesa e di perdita e sulla loro detraibilità*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, II, 120 segg., ove numerosi riferimenti bibliografici; il dibattito si è riaperto nell’ultimo ventennio a partire dal contributo di F. GRAZIANI, *L’evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca*, in G. FALSITTA – F. MOSCHETTI (cur.), *I costi di ricerca scientifica*, Milano, 1988, pagg. 47 segg.: in particolare si possono segnalare: G. TINELLI, *Il reddito d’impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, pagg. 246 segg.; P. BORIA, *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 413 segg.; G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d’impresa*, in F. TESAURO (dir.), *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Giur. sist. dir. trib., Torino, 1994, pagg. 556 segg.; O. NOCERINO, *Il problema dell’individuazione di un principio generale (inespresso) di inerenza*, in *Rass. trib.*, 1995, II, 910 segg.; M. BEGHIN, *Atti di gestione “anomali” o “antieconomici” e prova dell’afferenza del costo all’impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 413; segg.; L. ROSA, *Il principio di inerenza*, in AA.VV., *Il reddito di impresa*, Padova, 1997, pag. 137 segg.; A. SILVESTRI, *Destinazione a finalità estranee all’impresa e principio di inerenza nelle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, 475 segg.; A. PANIZZOLO, *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d’impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 675 segg.

(2) Rimane quindi estraneo a questo studio il profilo della riferibilità dell’inerenza alle componenti positive, su cui v. comunque G. TINELLI, *Il reddito d’impresa*, cit., pag. 246 segg.

(3) O. QUARTA, *Legge sull’imposta di ricchezza mobile*, cit., pag. 633-634, riteneva deducibili, pur nella assenza di un’espressa disposizione, anche le spese inerenti i redditi professionali ed in generale “tutti i redditi incerti e variabili”. Sull’inerenza nei redditi di lavoro autonomo v. F. D’AYALA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo nel TUIR*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 352 segg. e, in relazione alle spese promozionali, P. BORIA, *Il concetto di inerenza*, cit., 428 segg.

La ricognizione storica dei mutamenti avvenuti nella legislazione è nota, per essere stata compiuta in alcuni dettagliati studi (4). Basterà quindi ricordare che il riferimento originario per l'ordinamento normativo dello Stato unitario è dato dall'art. 32 T.U. 24 agosto 1877 n. 4021, secondo cui "Per la classe dei redditi industriali si terrà conto, in deduzione, delle spese inerenti alla produzione, come il consumo di materie grezze e strumenti, le mercedi degli operai, il fitto dei locali, le commissioni di vendita e simili" (5), cui hanno fatto seguito l'art. 23 l. 5 gennaio 1956 n. 1. 5 gennaio 1956 n. 1 che recitava "... sono deducibili, nell'esercizio in cui sono state sostenute, esclusivamente le spese e le passività inerenti a redditi assoggettabili all'imposta stessa, nonché le quota di spese generali imputabile a tali redditi" e l'art. 91 del T.U. 29 gennaio 1958 n. 645 che sanciva "Il reddito netto è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi lordi che compongono il reddito soggetto all'imposta e l'ammontare delle spese e passività inerenti alla produzione di tale reddito". Quindi il testo dell'art. 61 c. 3 D.p.r. 29 settembre 1973 n. 597 ("I costi e gli oneri diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni di questo titolo sono deducibili se ed in quanto siano stati sostenuti nell'esercizio dell'impresa e si riferiscono ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa ..."), che si ritrova in parte trasposto nell'art. 75 c. 5 del vigente Tuir (D.p.r. 917/1986), a mente del quale "Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, ..., 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...".

1.2 Le regole elaborate dal formante dottrinale in relazione agli ambiti operativi delle norme ora vigenti risultano alquanto articolate. Per la semplicità di un'esposizione iniziale, si possono descrivere le due principali macroimpostazioni della questione.

Una prima linea teorica ipotizza che le spese e le altre componenti negative di reddito siano deducibili a condizione che siano riferibili all'attività imprenditoriale (6). L'inerenza esprimerebbe un collegamento con la delimitazione della fattispecie reddituale, essendo strettamente correlata con la figura del reddito netto (7). In questa prospettiva ne consegue la necessità di scindere la questione della deducibilità delle spese afferenti a ricavi non imponibili rispetto a quella della deducibilità delle spese riferibili all'attività (costituendo quest'ultimo il giudizio proprio di inerenza). Corollario di tale posizione è l'osservazione dell'assenza nell'attuale sistema di una disposizione positiva contenente la regola di inerenza: si sarà quindi dinanzi ad una "norma senza

(4) Per un'analisi diacronica delle attribuzioni dell'inerenza nei diversi formanti v. F. GRAZIANI, *L'evoluzione del concetto di inerenza*, cit., e G. TINELLI, *Il reddito d'impresa*, cit.

(5) Si noti come il secondo comma della norma citata delimitasse alcune ipotesi di spese ineducibili, tra cui "le spese per l'abitazione del contribuente e della sua famiglia", il che fornisce da subito un conforto storico alla individuazione della *ratio* del principio nella discriminazione tra spese di produzione e di erogazione: v. *infra*, § 4.2.

(6) Sostengono la necessità del riferimento all'attività imprenditoriale: G. TINELLI, *Il reddito d'impresa*, cit., 246 e segg.; G. ZIZZO, *Regole generali*, cit., pag. 556-557.

(7) V. P. BORIA, *Il concetto di inerenza*, cit., 413; O. NOCERINO, *Il problema dell'individuazione*, cit., 911; R. LUPI, *Diritto tributario - Parte speciale*, VII ediz., Milano, 2002, pag. 111.

disposizione" (8), o meglio ad un principio (9) desumibile dalla considerazione complessiva della determinazione del reddito.

Una seconda e più recente teorica propone un incremento alle opinioni espresse ora, nell'intento di non tramandare al contesto legislativo attuale regole che si ritengono storicamente superate. Alla mancanza di una norma espressa che imponga la considerazione dell'inerenza, farebbe riscontro l'esistenza sia di una tendenza ordinamentale alla deduzione delle spese sostenute nella produzione dei proventi lordi, sia di cautele volte ad impedire la deducibilità di spese volte al soddisfacimento di interessi non riconducibili all'attività imprenditoriale. Se tradizionalmente la regola di inerenza costituiva strumento di mediazione tra queste due tendenze, oggi l'inerenza sarebbe invece divenuta una regola di collegamento dei componenti negativi alla struttura organizzativa: sarebbe quindi sufficiente per l'imprenditore istituire un collegamento formale (i.e. contabile) tra l'operazione e l'impresa per realizzare l'inerenza della posta. In questa prospettiva, come anticipato, il sistema è completato dal principio secondo cui sono indeducibili gli atti erogativi di reddito, ossia quelle spese che soddisfano interessi diversi da quelli dell'impresa ("interessi personali o familiari dell'imprenditore") (10).

Provando a scindere il fascio delle questioni di maggiore rilevanza, si possono individuare tre aree problematiche (11): in primo luogo la configurabilità -nel sistema normativo attuale- di una regola o di un principio di inerenza, in secondo luogo l'individuazione dei parametri che devono orientare il giudizio di inerenza e infine i rapporti tra principio (regola) di inerenza e altri principi (regole) ordinamentali. La trattazione di queste tematiche distingue le diverse tesi sino ad ora affermatesi e si pone come presupposto per rilevanti ricadute applicative.

E' possibile, forse, portare un contributo ulteriore al dibattito considerando prima in via analitica l'approccio del formante dottrinale alle fattispecie maggiormente problematiche (annotandone al contempo l'incidenza sulle decisioni giurisprudenziali), per poi comparare un modello straniero al modello italiano e individuare nel seguito le prospettive di implementazione delle linee teoriche.

(8) Così G. ZIZZO, *Regole generali*, cit., pag. 557.

(9) Plurimi riferimenti al principio di inerenza in G. TINELLI, *Il reddito d'impresa*, cit., *passim*; l'inerenza è principio anche per P. BORIA, *Il concetto di inerenza*, cit., 413, O. NOCERINO, *Il problema dell'individuazione*, cit., 911, e L. ROSA, *Il principio di inerenza*, cit., pag. 137.

(10) Questa posizione è sostenuta in A. PANIZZOLO, *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 675 segg., spec. 697 segg., dove si teorizza la sufficienza del collegamento formale per la realizzazione della condizione di deducibilità dei costi (per l'ineducibilità degli atti erogativi di reddito: *ivi*, pag. 710 segg.); dello stesso A. *adde*: *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*, in *Riv. giur. trib.*, 2001, 1033 segg. La tesi opera quindi una scissione dei due principi (inerenza ed erogazione) con l'erosione del primo a favore del secondo.

(11) Tra loro strettamente connesse, tanto che in più di un tratto logico emerge la necessità di evitare circoli semantici autoreferenziali.

2. Analisi di alcune fattispecie problematiche e delle soluzioni affermatesi in dottrina e giurisprudenza.

2.1 *La deducibilità delle sanzioni e dei "costi illeciti"*. La questione della deducibilità dal reddito di impresa delle somme irrogate a titolo di sanzione appare fecondamente problematica.

In primo luogo è presente un contrasto tra quell'orientamento giurisprudenziale secondo cui la sanzione in sé non può essere considerata elemento deducibile (12) e le analisi dottrinali dedicate al particolare tema, secondo cui potrebbe risultare mistificante una soluzione generica, essendo invece preferibile trattare della deducibilità delle sanzioni con riferimento alla specifica natura di queste (come sanzioni civili, amministrative, penali) (13).

Non vi sono dubbi in dottrina sulla deducibilità delle c.d. sanzioni civili (interessi moratori, clausola penale, etc.) (14). Per ciò che concerne le sanzioni penali, si ritiene invece che non si possano considerare deducibili, perché l'ammetterne la deducibilità potrebbe porsi in contrasto con il principio di personalità della sanzione (ex art. 27 Cost.).

In relazione al vasto *genus* delle sanzioni amministrative, la linea di demarcazione nel giudizio di deducibilità è data –secondo parte della dottrina– dalla natura afflittiva o risarcitoria della sanzione: non deducibile la prima, deducibile la seconda (15). Questa regola appare seguita dalla giurisprudenza, che spesso nega la deducibilità di una specifica sanzione, argomentando sulla assenza punitiva di questa (16): per converso appare una certa ritrosia giurisprudenziale nell'ammettere la deducibilità delle sanzioni amministrati-

(12) Cfr., per una fattispecie di ammende pagate da una società di costruzioni per la sanatorie di opere abusive: Comm. trib. centr., 21 marzo 1994, n. 784, in *Rass. trib.*, con nota contraria di L. CARPENTIERI, *La "morale" degli uffici e della giurisprudenza sulla deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa*. Precedente rilevante, anche se motivato assai succintamente, è Comm. trib. centr., 4 luglio 1983, n. 1763, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 616 che richiama la preminenza dei valori di sicurezza e ordine sociale rispetto ai "fini di maggiore redditività che si propone il contribuente" discendendone quindi l'irrelevanza della natura della violazione.

(13) Per uno studio delle ricadute del principio di inerenza sulle diverse tipologie sanzionatorie si veda L. ROSA, *Appunti sulla deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 555 segg., spec. 565 segg. L'A. assume il giudizio di inerenza come idoneità della componente negativa alla produzione (anche solo potenziale) di componenti positive, individuando altresì la *ratio* fondante nella necessità di distinguere le spese riguardanti l'impresa dalle spese personali (*ivi*, 562-563).

La distinzione indicata nel testo compare anche in AA.VV., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, VI ediz., Milano, 1999, pag. 957 segg.

(14) V. L. ROSA, *Appunti*, cit., 566 segg. che argomenta sull'indubitabile nesso di queste componenti negative con l'attività imprenditoriale. In giurisprudenza il tema specifico risulta pressoché sconosciuto: l'unica decisione pubblicata di cui si ha notizia pare essere Comm. trib. I gr. Milano, 13 dicembre 1979, in *Boll. trib.*, 1980, 709.

(15) V. L. ROSA, *Appunti*, cit., 569 segg.

In un'accezione concettualmente differente cfr. poi E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, pag. 213, che ritiene speculare la questione della deducibilità delle sanzioni rispetto all'imponibilità delle attività illecite.

(16) Si veda (con una fattispecie relativa a spese ed oneri per infrazioni stradali): Cass., sez. trib., 29 maggio 2000, n. 7071, in *Riv. giur. trib.*, 2001, 1348 segg. dove si afferma che la deducibilità delle componenti negative è possibile solo ove il costo sia funzionale alla produzione di reddito e che comunque il nesso tra costo e reddito va escluso quando la somma pagata è tesa a punire un comportamento illecito del contribuente.

ve di carattere risarcitorio (17). Altra parte della dottrina ritiene invece che la natura punitiva della sanzione *non* possa essere considerata in sé un elemento utile a decidere della deducibilità della stessa (18); in questa prospettiva alcuni preferiscono, per contro, ricollegare l'inerenza alla presenza di ricavi imponibili: ove il comportamento antiggiuridico conduce alla formazione di materia imponibile, è necessario –per evitare effetti di “amplificazione” della sanzione– ammettere la deducibilità della stessa (19).

Particolare interesse ha suscitato, di recente, la questione specifica delle sanzioni connesse alla violazione della normativa posta a tutela della concorrenza (20). Se l'analisi dottrinale si mantiene generalmente sulla falsariga di quanto descritto sinora, si può rilevare una apertura della giurisprudenza di merito verso la deducibilità di questa tipologia di sanzioni amministrative (21).

Infine va considerata la rilevanza reddituale dei “costi illeciti”. La necessità del rispetto del principio di inerENZA viene richiamata nelle analisi dedicate al tema, sia per ciò che concerne i costi illeciti sostenuti nello svolgimento di attività lecite, sia per ciò che interessa i costi illeciti in attività parimenti illecite (22). La dottrina ritiene fondamentale valutare la deducibilità delle compo-

(17) Salva l'affermazione recente di una linea giurisprudenziale maggiormente aperta alla deducibilità delle sanzioni amministrative (v. note 20 e 21)

(18) V. R. LUPI, *Sulla deducibilità fiscale delle somme pagate per violazioni della normativa antitrust*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 223 segg.; anche a parere di M.T. MOSCATELLI, *Considerazioni sui “costi da illecito” nella determinazione del reddito imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 1177 segg. il carattere punitivo non esclude in sé la possibilità di un giudizio di inerENZA; non pare infine aderire alla distinzione concernente la natura afflittiva o risarcitoria della sanzione amministrativa neppure G. ZIZZO, *Regole generali*, cit., pagg. 560-561.

(19) Così R. LUPI, *Sulla deducibilità fiscale*, cit. L'effetto di “amplificazione” della sanzione si avrebbe in quanto il contribuente è soggetto sia alla sanzione, sia ad imposizione su di un reddito lordo (*ivi*, 228).

(20) In dottrina cfr. R. LUPI, *Sulla deducibilità fiscale*, cit., 223 segg.; ID., *InerENZA e sanzioni antitrust*, in *Rass. trib.*, 2001, 1742 segg.; G.L. QUEIROLI, *La deducibilità delle sanzioni antitrust dal reddito d'impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, 519 segg.; SPOTO, *La deducibilità delle sanzioni cosiddette antitrust nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 567; G. ZIZZO, *Sanzioni per violazioni della normativa antitrust e determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 816.

In giurisprudenza: Comm. trib. prov. Milano, 4 aprile 2001, n. 370, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, 519, e Comm. trib. reg. Genova, 2 maggio 2001, n. 34, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, 526; Comm. trib. prov. Matera, 4 ottobre 2001, n. 437, in *Rass. trib.*, 2001, 1742.

Per l'interpretazione ministeriale: Circ. 17 maggio 2000 n. 98/E, ove espressamente (punto 9.2.6) “Le sanzioni pecuniarie irrogate dalla UE o da altri organismi non sono deducibili dal reddito d'impresa in quanto trattasi di oneri non inerenti all'attività d'impresa. L'irrogazione della sanzione è infatti una conseguenza del comportamento illecito tenuto dal contribuente”; e Ris. 12 giugno 2001, n. 89/E che, dopo aver compiuto una piccola ricognizione dottrinale e giurisprudenziale, analizza sia la natura delle sanzioni antitrust, sia il rispetto del principio di inerENZA (punto 1.4, lett. d).

(21) Le motivazioni delle decisioni citate alla nota precedente non sembrano particolarmente coerenti, ma, a volerne ricercare una *ratio*, pare decisiva l'affermazione della natura risarcitoria (e non afflittiva) delle sanzioni antitrust.

Fa eccezione la sentenza della Commissione di Matera, in cui l'elemento fondante è l'esistenza di ricavi (o quota di ricavi) correlati al comportamento sanzionato: tuttavia anche questo *decisum* non si manifesta tetragono in quanto sincretizza le posizioni dottrinali citate sopra alla nt. 19 con l'accezione tradizionale del principio di inerENZA.

(22) Sulla distinzione dei costi illeciti a seconda della tipologia dell'attività in cui si inseriscono v. M.T. MOSCATELLI, *Considerazioni sui “costi da illecito” nella determinazione del reddito imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 1177 segg.; sull'argomento v. altresì A. MARCHESELLI, *La questione della deducibilità dei c.d. «costi illeciti» al crocevia tra la l. n. 537 del 1993 e le Raccomandazioni*

menti negativi illecite non tanto nella prospettiva di un'eventuale funzione sanzionatoria del prelievo, quanto piuttosto nell'ambito del tradizionale giudizio di inerenza (23). Per vero, la questione non viene sempre proposta conferendo al principio di inerenza la pozzorità descritta: esiste una contaminazione derivata dall'area -irta di difficoltà concettuali- della eventuale funzione sanzionatoria del prelievo su proventi illeciti. Certa giurisprudenza tende infatti a non ammettere la deducibilità dei costi illeciti (e quindi a legittimare una imposizione lorda dei proventi illeciti) argomentando sulla specialità della normativa introdotta con la l. 537/1993 (24).

2.2 *Le operazioni c.d. "antieconomiche"*. Nella ambigua categoria delle operazioni "antieconomiche" vengono inclusi usualmente tutti quegli atti che appaiono *prima facie* privi di alcune caratteristiche ritenute usuali negli atti effettuati nell'esercizio dell'impresa. Si tratterebbe quindi di negozi che non lasciano immediatamente scorgere un «interesse patrimoniale» dell'impresa al compimento degli stessi (25). Salvi i dubbi sulla legittimazione logica di una simile categoria e sui reali contenuti di questa, si procede ancora in via analitica, individuando le fattispecie problematiche maggiormente utili alla ricostruzione del principio.

In primo luogo si nota l'esistenza di un piccolo dibattito, seguito ad una sentenza della Cassazione, concernente la deducibilità di quanto pagato da una società di capitali per ottenere il rilascio di un suo dirigente, sequestrato da malviventi (26). Risulta *ictu oculi* la capacità estensiva della sentenza, che pone un quesito di non poca rilevanza applicativa: sono deducibili le spese,

OCSE, in *Dir. prat. trib.*, 1997, II, 778 segg.

Tra i molti interventi nel dibattito concernente l'imponibilità dei proventi illeciti, v. A. FEDELE, *Imposizione fiscale o ablazione sanzionatoria per i proventi illeciti?*, in *Rass. trib.*, 1999, 1622 segg.; A. GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Padova, 2000, e infine A. MARCHESELLI, *Le attività illecite tra Fisco e sanzione*, Padova, 2001.

(23) Cfr. M.T. MOSCATELLI, *Considerazioni sui "costi da illecito"*, cit., 1182, con riferimento ai costi illeciti derivanti da un'attività illecita; e A. MARCHESELLI, *Le attività illecite*, cit., pag. 306 segg.

(24) Si fa riferimento a Comm. trib. prov. Milano, 21 ottobre 1996, in *Dir. prat. trib.*, 1997, II, 776, che, dopo aver affermato la natura di norma sanzionatoria e speciale dell'art. 14 l. 537/1993, fa discendere dall'assunto (e dall'interpretazione letterale della norma) l'irrilevanza dei costi illeciti. Per una critica di tale posizione v. A. MARCHESELLI, *Le attività illecite*, cit., pag. 310 segg.

(25) Per una riflessione su tali concetti v. M. BEGHIN, *Atti di gestione "anomali" o "antieconomici" e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 413 ove, dopo alcune condivisibili critiche alla denominazione "atto antieconomico", si sostiene che comunque l'atto apparentemente anomalo, pur potendo essere "un indicatore della natura extraimprenditoriale dell'esborso" (*ivi*, 422), non può di per sé essere considerato come non inerente, essendo necessario fare uso dell'ordinario giudizio di inerenza. Sull'atto anomalo di gestione nel sistema francese v. P. SAGGESE, *L'atto anomalo di gestione*, tesi di dottorato, Napoli, 2000.

In precedenza v. Comm. trib. centr. 5 maggio 1992, n. 3286 in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 935 con note di G. ZOPPINI, *Sul difetto di inerenza per "antieconomicità manifesta"* e R. LUPI, *A proposito di inerenza... Il fisco può entrare nel merito delle scelte imprenditoriali?*

(26) La sentenza Cass., 11 agosto 1995, n. 8818 si ritrova in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, 1278 segg., con nota contraria di S. ARMELLA, e in *Riv. giur. trib.*, 1996, 117 segg. con nota di C. PINO. La contribuente (una società per azioni) riteneva inerente la spesa del pagamento del riscatto, in quanto il dirigente in questione era considerato fondamentale nella determinazione e nel sostenimento delle politiche imprenditoriali, per cui la sua prolungata assenza avrebbe influito negativamente sugli esercizi in corso e generato danni gravi alla società.

non rientranti nell'art. 62 T.u.i.r., che risultano giovare ad un manager del contribuente (o all'amministratore di una società), incrementandone la "qualità di vita" e quindi anche le prestazioni lavorative? La Corte di cassazione ha negato l'inerenza della componente negativa specifica, ritenendo che la spesa debba essere collegata "strettamente" all'esercizio dell'impresa (27).

Un ulteriore argomento tangente il sotto-insieme considerato è dato dai compensi "sproporzionati" che vengono erogati agli amministratori (28). Tralasciati gli eventuali profili elusivi (o di interposizione) che non toccano questo lavoro, si scorge come esista un duplice atteggiamento teorico sul rapporto tra compensi incongrui e inerenza: da una parte si può ritenere che il piano di indagine dell'inerenza costituisca area concettuale distinta (e anteriore) rispetto alla valutazione di congruità, mentre d'altra parte si può pensare che la non congruità sia una specie di non inerenza. Nel primo senso sarebbe necessario valutare in via prioritaria l'inerenza della spesa in sé e successivamente -se operazione ammissibile- analizzarne la congruità (nel *quantum*) (29); nel secondo senso si può credere che il giudizio di inerenza coinvolga anche una dimensione quantitativa (30).

Infine l'inerenza viene in rilievo relativamente ai negozi a titolo gratuito, in quanto difformi dalla regola considerata coesistente all'attività d'impresa, ossia l'onerosità (31).

(27) Nella parte motiva la Cassazione sviluppa, per confutarle, le argomentazioni della contribuente e nega *exempli gratia* la deducibilità delle spese eventualmente sostenute per le cure mediche o psicologiche tese a migliorare la salute e l'equilibrio psichico del manager: tutte queste componenti negative non sono ritenute "funzionali alla produzione del reddito".

(28) In giurisprudenza cfr. Cass., 27 settembre 2000, n. 12813, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, 487, con nota di F. MENTI, *Il compenso agli amministratori sproporzionato e la deducibilità dal reddito d'impresa*; Cass. 30 ottobre 2001, n. 13478, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 958 segg., con nota di M. VANTAGGIO, *L'inerenza dei compensi agli amministratori (e degli altri costi dell'impresa) è sindacabile sotto un profilo quantitativo?*; in dottrina D. STEVANATO, *Davvero insindacabili i compensi ai soci amministratori?*, in *Riv. dir. trib.*, 1993 I, 1143 segg.

(29) Per cui una spesa inerente può risultare congrua o incongrua. Per la scissione dei due giudizi e per alcune critiche alla legittimità del vaglio di congruità v. F. MENTI, *Il compenso agli amministratori*, cit.

(30) Pare accogliere quest'ultima visione Cass. 12813/2000 (cit. *supra*, nt. 28), ove si sostiene: "La valutazione di congruità dei costi e dei ricavi è insita nei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria, la quale può ... negare in particolare la deducibilità di parte di un costo, ove questi superi il limite al di là del quale non possa essere ritenuta la sua inerenza ai ricavi o, quanto meno, all'oggetto dell'impresa". In senso conforme Cass. 13478/2001 (cit. *supra*, nt. 28), anche se con motivazione assai concisa.

Nel caso di specie si noti come l'art. 59 c. 3 D.p.r. 597/1973 (non riprodotto nell'art. 62 T.u.i.r.) recitasse: "I compensi corrisposti dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ai soci amministratori sono deducibili nei limiti delle misure correnti per gli amministratori non soci", prevedendo quindi la dimensione quantitativa dell'inerenza (v. comunque D. STEVANATO, *Davvero insindacabili*, cit., 1145, secondo cui la difformità tra il testo legislativo attualmente vigente e il precedente comporta solo la necessità di applicare alla fattispecie il giudizio di inerenza generale, configurabile anch'esso in prospettiva quantitativa).

(31) Sull'economicità come matrice tipica delle attività d'impresa cfr. E. NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 122; A. FEDELE, *Considerazioni generali sulla disciplina fiscale degli atti e delle vicende dell'impresa*, in AA. VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, pag. 781; e, in relazione all'inerenza, A. SILVESTRI, *Destinazione a finalità estranee all'impresa*, cit., 482 segg. Sul regime della cessione gratuita dei beni di impresa v. M. VERSIGLIONI, *Profili tributari della cessione gratuita dei beni relativi all'impresa*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, I, 481 segg.

In particolare, si segnala la questione dei prestiti gratuiti della società ai soci della stessa o a società collegate o controllate: rilevante qui non tanto in relazione alla presunzione di fruttuosità del finanziamento, quanto per la configurabilità *ab imis* di un'operazione non inerente perché non afferente al "ciclo produttivo" della contribuente (32). La giurisprudenza appare ondivaga nella ricerca di soluzioni stabili, ma la migliore dottrina richiama la necessità del riferimento all'inerenza (33).

Le vendite *nummo uno* (o comunque a prezzo vile), prescindendo dalle ipotesi in cui costituiscano parte di più complesse operazioni autenticamente evasive, sono guardate con disfavore dagli Uffici e dai giudici, che ne rinvencono talvolta i caratteri delle liberalità e di conseguenza della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Chi sostiene la opposta -e probabilmente più fondata- tesi della non identificabilità dell'atto gratuito (non liberale) con la fattispecie delineata dall'art. 53 c. 2 TUIR, ammette la deducibilità delle spese connesse con l'atto gratuito ove venga rispettata l'inerenza (34).

2.3 *Dall'approccio analitico alla comparazione.* E' indubbio che il metodo comparatistico possa essere utile, anche nello studio dei fenomeni impositivi, per una migliore comprensione dei percorsi logici adoperati dagli interpreti. In tale senso l'indagine deve essere indirizzata verso il raffronto tanto dei dettati astratti quanto (soprattutto) delle regole che disciplinano le singole fattispecie (35).

Dopo aver compiuto la descrizione delle fattispecie problematiche nell'ordinamento italiano e delle teoriche oggi prevalenti, si può allora tentare un affinamento concettuale anche sulla base delle considerazioni ritraibili dalla comparazione.

Nell'ambito di questo studio, è sembrato fruttuoso prendere in considerazione il modello statunitense. Questa opzione discende dalla presenza di un'originaria matrice comune: è infatti risaputo che l'*Income tax* di fattura inglese

(32) In giurisprudenza v. Corte app. Venezia, 7 ottobre 1991, n. 816 *Riv. dir. trib.*, 1992 II, 394 segg. che ritiene indeducibili gli interessi passivi pagati da una società ad un ente creditizio nella parte in cui la società eroghi finanziamenti gratuiti ad una consociata, per difetto del requisito di inerenza; Cass. 29 marzo 1996, n. 2947, in *Rass. trib.*, 1996, 1212 segg., con nota di M. MICCINESI, *La Cassazione ed i rapporti di finanziamento fra società e soci*, il quale critica il percorso argomentativo della sentenza (fondato sulla fruttuosità), poiché la questione avrebbe dovuto essere risolta valutando l'operazione "nel suo reale contesto economico, onde valutarne l'afferenza o meno al ciclo produttivo" (*ivi*, 1225); cfr. altresì Comm. trib. prov. Venezia, 22 ottobre 1996, n. 128 in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 152 con nota di M. BEGHIN.

Non vi è liberalità (e quindi erogazione di reddito) in tutti quei finanziamenti da cui l'imprenditore può ritrarre una qualche utilità economica attuale e potenziale: così già F. GRAZIANI, *L'evoluzione del concetto di inerenza*, cit., pag. 100 segg.

(33) V. M. MICCINESI, cit. nt. prec.

(34) Per la fattispecie di vendita a prezzo vile di una partecipazione societaria in una società precedentemente ricapitalizzata dall'alienante, v. Comm. trib. reg. Torino, 9 maggio 2000, n. 11, in *Rass. trib.*, 2001, 1699 segg., con nota di G. VANZ, "*Vendita con dote*" di partecipazione di società in crisi: destinazione di beni a finalità estranee all'impresa?, il quale identifica l'inerenza all'attività d'impresa nel perseguimento di un interesse dell'impresa (in opposizione al interesse personale dell'imprenditore o di terzi: *ivi*, 1723-1725). Sul *negotium mixtum cum donatione* v. D. STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000, pag. 213 segg.

(35) Sugli strumenti offerti dalla comparazione cfr. GORLA, voce *Diritto comparato*, in *Enc. dir.*, vol. XII, Milano, 1964, pag. 930 segg., SACCO, *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1992 e MATTEI, *Comparative law and economics*, Michigan Press, 1997.

se ha influenzato in maniera marcata la struttura primigenia dell'imposizione reddituale italiana (36).

3. Un modello di comparazione: "Ordinary and Necessary Expenses" nel diritto statunitense.

3.1 Nella specie si vuole qui rendere conto di alcune regole di deducibilità delle spese che il contribuente viene ad affrontare nell'esercizio del commercio o dell'impresa (trade or business expenses) (37).

Il riferimento legislativo è dato dalla sect. 162 del Title 26 (Internal Revenue Code, nel prosieguo IRC) dello United States Code, sezione rubricata per l'ap-punto "Trade or business expenses" e che recita al punto (a): "(a) In general. There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including - (1) a reasonable allowance for salaries or other compensation for personal services actually rendered; (2) traveling expenses (including amounts expended for meals and lodging other than amounts which are lavish or ex-travagant under the circumstances) while away from home in the pursuit of a trade or business; and (3) rentals or other payments required to be made as a condition to the continued use or possession, for purposes of the trade or busi-ness, of property to which the taxpayer has not taken or is not taking title or in which he has no equity (... *omissis*)" (38).

(36) Come emerge, tra l'altro, dalla relazione governativa alla l. 14 luglio 1864, n. 1830 (Istituzione dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile) che si può leggere in BUSCEMA e D'AMATI (cur.), *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, vol. II, Padova, 1961, pag. 45 ss. Sul punto si veda poi E. BROGLIO, *Dell'imposta sulla rendita in Inghilterra e sul capitale negli Stati Uniti: lettere di Emilio Broglio al Conte di Cavour*, Torino, 1859.

(37) Sulla sfuggente definizione di "carrying on business or trade" (e sulle difficoltà di una concettualizzazione unitaria) v. P. WOLFF, *What constitutes trade or business under Internal Revenue Code*, 161 A.L.R. Fed. 245; per una approssimativa definizione fondata sullo scopo di lucro e sull'attività di cessione di beni o prestazione di servizi si faccia riferimento a *Helvering v Highland*, 124 F.2d 556 (1942) e *LDL Research & Development II, Ltd. v. C.I.R.*, 124 F.3d 1338 (1997).

(38) Si riportano di seguito altri passi significativi della non breve norma: § 162. **Trade or business expenses.** "(...*omissis*)(c) *Illegal bribes, kickbacks, and other payments.* (1) Illegal payments to government officials or employees. No deduction shall be allowed under subsection (a) for any payment made, directly or indirectly, to an official or employee of any government, or of any agency or instrumentality of any government, if the payment constitutes an illegal bribe or kickback or, if the payment is to an official or employee of a foreign government, the payment is unlawful under the Foreign Corrupt Practices Act of 1977. The burden of proof in respect of the issue, for the purposes of this paragraph, as to whether a payment constitutes an illegal bribe or kickback (or is unlawful under the Foreign Corrupt Practices Act of 1977) shall be upon the Secretary to the same extent as he bears the burden of proof under section 7454 (concerning the burden of proof when the issue relates to fraud). (2) Other illegal payments. No deduction shall be allowed under subsection (a) for any payment (other than a payment described in paragraph (1)) made, directly or indirectly, to any person, if the payment constitutes an illegal bribe, illegal kickback, or other illegal payment under any law of the United States, or under any law of a State (but only if such State law is generally enforced), which subjects the payor to a criminal penalty or the loss of license or privilege to engage in a trade or business. For purposes of this paragraph, a kickback includes a payment in consideration of the referral of a client, patient, or customer. The burden of proof in respect of the issue, for purposes of this paragraph, as to whether a payment constitutes an illegal bribe, illegal kickback, or other illegal payment shall be upon the Secretary to the same extent as he bears the burden of proof under section 7454 (concerning the burden of proof

when the issue relates to fraud). (3) Kickbacks, rebates, and bribes under medicare and medicaid. No deduction shall be allowed under subsection (a) for any kickback, rebate, or bribe made by any provider of services, supplier, physician, or other person who furnishes items or services for which payment is or may be made under the Social Security Act, or in whole or in part out of Federal funds under a State plan approved under such Act, if such kickback, rebate, or bribe is made in connection with the furnishing of such items or services or the making or receipt of such payments. For purposes of this paragraph, a kickback includes a payment in consideration of the referral of a client, or customer.

(omissis...)

(e) *Denial of deduction for certain lobbying and political expenditures.* (1) In general. No deduction shall be allowed under subsection (a) for any amount paid or incurred in connection with - (A) influencing legislation, (B) participation in, or intervention in, any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office, (C) any attempt to influence the general public, or segments thereof, with respect to elections, legislative matters, or referendums, or (D) any direct communication with a covered executive branch official in an attempt to influence the official actions or positions of such official.

(omissis...)

(f) *Fines and penalties.* No deduction shall be allowed under subsection (a) for any fine or similar penalty paid to a government for the violation of any law.

(g) *Treble damage payments under the antitrust laws.* If in a criminal proceeding a taxpayer is convicted of a violation of the antitrust laws, or his plea of guilty or nolo contendere to an indictment or information charging such a violation is entered or accepted in such a proceeding, no deduction shall be allowed under subsection (a) for two-thirds of any amount paid or incurred - (1) on any judgment for damages entered against the taxpayer under section 4 of the Act entitled "An Act to supplement existing laws against unlawful restraints and monopolies, and for other purposes", approved October 15, 1914 (commonly known as the Clayton Act), on account of such violation or any related violation of the antitrust laws which occurred prior to the date of the final judgment of such conviction, or (2) in settlement of any action brought under such section 4 on account of such violation or related violation. The preceding sentence shall not apply with respect to any conviction or plea before January 1, 1970, or to any conviction or plea on or after such date in a new trial following an appeal of a conviction before such date.

(omissis...)

(m) *Certain excessive employee remuneration.* (1) In general. In the case of any publicly held corporation, no deduction shall be allowed under this chapter for applicable employee remuneration with respect to any covered employee to the extent that the amount of such remuneration for the taxable year with respect to such employee exceeds \$ 1,000,000. (2) Publicly held corporation. For purposes of this subsection, the term "publicly held corporation" means any corporation issuing any class of common equity securities required to be registered under section 12 of the Securities Exchange Act of 1934. (3) Covered employee. For purposes of this subsection, the term "covered employee" means any employee of the taxpayer if - (A) as of the close of the taxable year, such employee is the chief executive officer of the taxpayer or is an individual acting in such a capacity, or (B) the total compensation of such employee for the taxable year is required to be reported to shareholders under the Securities Exchange Act of 1934 by reason of such employee being among the 4 highest compensated officers for the taxable year (other than the chief executive officer). (4) Applicable employee remuneration. For purposes of this subsection - (A) In general. Except as otherwise provided in this paragraph, the term "applicable employee remuneration" means, with respect to any covered employee for any taxable year, the aggregate amount allowable as a deduction under this chapter for such taxable year (determined without regard to this subsection) for remuneration for services performed by such employee (whether or not during the taxable year). (B) Exception for remuneration payable on commission basis. The term "applicable employee remuneration" shall not include any remuneration payable on a commission basis solely on account of income generated directly by the individual performance of the individual to whom such remuneration is payable. (C) Other performance-based compensation. The term "applicable employee remuneration" shall not include any remuneration payable solely on account of the attainment of one or more performance goals, but only if - (i) the performance goals are determined by a compensation committee of the board of directors of the taxpayer which is comprised solely of 2 or more outside directors, (ii) the material terms under which the remuneration is to be paid, including the performance goals, are disclosed to shareholders and approved by a majority of the vote in a separate shareholder vote before the payment of such remuneration, and (iii) before any payment of such remuneration, the compensation committee referred to in clause (i) certifies that the

Seguendo lo schema adottato sinora per il diritto interno, vengono esplicitati prima i principi generali per poi considerare alcune fattispecie problematiche.

3.2 Il § 162 dell'I.R.C., richiedendo la correlazione della spesa con un'attività di commercio o impresa, costituisce regola che trova completamento nel divieto, posto dal § 262, di dedurre spese personali: per la deducibilità della spesa ai sensi del § 162 è quindi necessaria sia l'esistenza di un collegamento con l'attività d'impresa del contribuente, sia che la spesa non venga ritenuta suscettibile di ricadere tra le spese personali (39).

Le spese ricomprese nell'ambito del § 162 si distinguono da quelle capitalizzabili: le prime sono immediatamente deducibili, le seconde vengono ammortizzate (deprezzandosi) lungo la vita del bene acquisito; si ritiene comunemente che le deduzioni costituiscano eccezioni, mentre la regola sarebbe data dalla capitalizzazione (40)

Superato un primo orientamento secondo cui l'endiadi "ordinary and necessary" veniva letta congiuntamente come indice di normalità della spesa stessa (attribuendo un contenuto comune ai due aggettivi) (41), si è distinto l'ambito applicativo dell'ordinarietà da quello della necessità, fatto salvo il

performance goals and any other material terms were in fact satisfied. (D) Exception for existing binding contracts. The term "applicable employee remuneration" shall not include any remuneration payable under a written binding contract which was in effect on February 17, 1993, and which was not modified thereafter in any material respect before such remuneration is paid. (E) Remuneration. For purposes of this paragraph, the term "remuneration" includes any remuneration (including benefits) in any medium other than cash, but shall not include-- (i) any payment referred to in so much of section 3121(a)(5) as precedes subparagraph (E) thereof, and (ii) any benefit provided to or on behalf of an employee if at the time such benefit is provided it is reasonable to believe that the employee will be able to exclude such benefit from gross income under this chapter. For purposes of clause (i), section 3121(a)(5) shall be applied without regard to section 3121(v)(1). (F) Coordination with disallowed golden parachute payments. The dollar limitation contained in paragraph (1) shall be reduced (but not below zero) by the amount (if any) which would have been included in the applicable employee remuneration of the covered employee for the taxable year but for being disallowed under section 280G.

(*omissis...*)

(39) Sul punto cfr. *Fred W. Amend Co. v Commissioner*, 55 T.C. 320 (1970), in cui si nega ad un produttore di dolci la deducibilità delle spese concernenti alcune consulenze spirituali: il contribuente sentiva, prima di intraprendere le scelte imprenditoriali, un membro della Christian Science Church il quale non forniva indicazioni concernenti le scelte stesse, ma si limitava a formulare delle domande e si impegnava a invocare la presenza della Mente Divina. In questa fattispecie, il giudice dubita che la spesa sia correlabile con l'attività del contribuente ("However, the very function served by these meetings -that of imparting spiritual equanimity to the person seeking assistance so that he might pursue matters common to all men with a greater awareness and understanding- militates against their being treated as something particularly suited to the business, in this case, of manufacturing candy"), né utile al miglioramento delle capacità imprenditoriali del contribuente.

Un precedente che conferma come la necessità di distinguere tra spese d'impresa e spese personali sia assai risalente è *Moline Dispatch Publishing Co. v Commissioner*, 11 B.T.A. 934 (1928), concernente l'utilizzo di alcune autovetture.

(40) Sui criteri distintivi tra business expense e capital expenditure cfr. *Indopco Inc. v Commissioner*, 503 U.S. 79 (1992), che ripercorre la precedente giurisprudenza della Supreme Court, ma anche *Commissioner v. Lincoln Sav. & Loan Assn.*, 403 U.S. 345 (1971).

(41) I pagamenti straordinari e stravaganti non costituiscono spese ordinarie e necessarie (cfr. *Botany Worsted Mills v United States*, 278 US 282 (1929), in relazione a compensi commisurati agli utili).

principio secondo cui la spesa deve comunque rispettare entrambi i parametri (42).

L'ordinarietà non implica che la spesa sia reiterabile, quanto piuttosto - secondo certe decisioni- che sia considerata usuale nel comune sentire dello specifico settore del commercio o dell'impresa (43). In altre letture del § 162 IRC, appare invece una tendenza a considerare il termine "ordinary" come delimitante il *discrimen* tra spese deducibili e spese capitalizzabili (44).

Quanto alla necessarietà, la concettualizzazione prevalente richiede un collegamento allo sviluppo o al mantenimento dell'attività del contribuente, nell'esistenza di un nesso di utilità (45). Si noti però come il comportamento del contribuente che vanifichi le politiche pubbliche conduce la non necessarietà della spesa (l'argomento verrà di nuovo in rilievo in relazione ai costi illeciti) (46).

Una spesa ordinaria e necessaria può risultare indeducibile se irragionevole (sproporzionata) rispetto agli scopi (47): il che esprime un principio generale distinto dall'ipotesi specifica dei compensi, che devono essere ragionevoli (appropriati e utili) in rispetto del numero 1 lett. a del § 162 ("a reasonable allowance for salaries or other compensation for personal services actually rendered") (48).

(42) Regola indiscussa e affermata sin da *Welch v Helvering*, 290 U.S. 111 (1933).

Ordinarietà e necessarietà si determinano in base al comune sentire del mondo degli affari ("ways of conduct and forms of speech prevailing in business world": *Welch*). Si statuisce che l'espressione "ordinary and necessary" permette plurime interpretazioni in *Textile Mills Secur. Corp. v Commissioner*, 314 U.S. 326 (1941); ne discende che la deducibilità della spesa vada valutata caso per caso: *Deputy v Du Pont*, 308 U.S. 488 (1940) e *Commissioner v Heininger*, 320 U.S. 467 (1943).

(43) "Ordinary" non significa che il pagamento deve essere abituale (*Welch*, cit. nt. 42); anche la spesa effettuata una sola volta nella vita può essere considerata ordinaria se è usuale nell'attività presa in considerazione (*Du Pont*, cit. nt. 42; *Palo Alto Town & Country Village, Inc. v Commissioner*, 565 F.2d 1388 (1977); e infine, in relazione alle spese legali, *Commissioner v Chicago Dock & Canal Co.* 84 F.2d 288 (1936)).

(44) In questo senso *v. Commissioner v Tellier*, 383 U.S. 687 (1966), dove "Principal function of term "ordinary" as used in § 162 is to clarify distinction between those expenses that are currently deductible and those that are in the nature of capital expenditure, which, if deductible at all, must be amortized over useful life of asset" e *Southland Royalty Co. v United States*, 582 F.2d 604 (1978).

(45) Il giudizio circa l'utilità della spesa deve essere scarno: *Tellier*, cit. nt. 44, (v. anche *Welch*, cit. nt. 41, ove "We may assume that the payments to creditors of the Welch Company were necessary for the development of the petitioner's business ... He certainly thought they were, and we should be slow to override his judgment"); pure una valutazione di necessarietà intesa come utilità e appropriatezza esiste: *Palo Alto Town & Country Village*, cit. nt. 43. Deve poter essere indicato il nesso di causalità tra la spesa e il *business*: *Fouke Fur Co. v Bookwalter*, 261 F. Supp 367 (1966).

(46) Sul rapporto tra deducibilità delle spese e vanificazione delle politiche pubbliche *v. Tank Truck Rentals, Inc. v Commissioner*, 356 U.S. 30 (1958), *Heininger* cit. supra nt. 42, *Tellier* cit. supra nt. 44, *Smith v. Commissioner* 34 T.Ct. 1100 (1960), *Atsingen-Whitehouse Dairy, Inc. v. Commissioner* 36 T.Ct. 173 (1961).

(47) Cfr. *Audano v United States*, 428 F.2d 251 (1970): "Inherent in section 162(a)'s concept of "ordinary and necessary" expenses is the requirement that any payment asserted to be allowable as a deduction, as rental expense or otherwise, be reasonable in relation to its purpose"; e anche *United States v. Haskel Engineering & Supply Company*, 380 F.2d 786 (1967), dove "An expenditure may be, by its nature, ordinary and necessary, but at the same time it may be unreasonable in amount."

(48) "Compensation services to be deductible as ordinary and necessary business expenses must be appropriate and helpful.", così *Federal Cement Tile Co. v Commissioner* 338 F.2d 691 (1964).

L'onere della prova ricadeva -sino a 22 luglio 1998- *in toto* sul contribuente, che doveva provare il carattere ordinario e necessario delle spese e il collegamento di queste con l'attività di commercio o di impresa (49). Tuttavia, per i procedimenti incominciati dopo il luglio 1998, il § 7491 dell'IRC sposta l'onere della prova in capo al Commissioner ove il contribuente presenti prove attendibili concernenti le questioni di fatto: il mutamento in definitiva appare di poco conto se si tiene a mente che l'ordinarietà e necessarietà della spesa è considerata una questione di fatto (50).

3.3 Tra le molte questioni specifiche concernenti la deducibilità delle poste negative, si analizzano qui quelle maggiormente foriere di risultati utili all'analisi delle *rationes* sottese alle regole interne: le sanzioni, i costi illeciti, i compensi "irragionevoli", i pagamenti effettuati per debiti altrui.

Il § 162 alla lettera (f) considera non deducibile "any fine or similar penalty paid to a government for the violation of any law": espressamente quindi si impedisce alle sanzioni di concorrere alla determinazione del reddito netto. E' molto marcata -nell'elaborazione giurisprudenziale- la distinzione tra le sanzioni che hanno natura risarcitoria, considerate deducibili, e quelle aventi invece funzione afflittiva che non sono deducibili (51). Il diniego di deducibilità delle sanzioni irrogate per violazioni della legge antitrust è affermato sin da *Burroughs* (52), decisione in cui si negò la deducibilità delle stesse spese legali sostenute per la difesa nel giudizio inerente la violazione della legge antitru-

(49) Sul regime antevigente il 1998 v. *McGee v Nee*, 113 F.2d 543 (1940); *Harden Mortg. Loan Co. v Commissioner*, 137 F.2d 282 (1943); *Amend*, cit nt. 39.

(50) "Whether certain expenditures should be allowed as deductions from income of taxpayer, on ground that the constituted ordinary and necessary business expenses . . . is a question of fact.": *Geo. J. Haenn, Inc. v Commissioner* 147 F.2d 682 (1945). Cfr. anche, tra le decisioni recenti, *Gapikia v Commissioner* 81 T.C.M. 1488 (2001).

(51) E' necessario che -dinanzi ad una sanzione- si individui l'esistenza o meno di una finalità deterrente: *True v United States*, 894 F.2d 1197 (1990) e *Colt Industries Inc. v United States*, 89-2 U.S.T.C. P 9450 (1989) (relative entrambe a sanzioni relative all'inquinamento dell'acqua e dell'aria): infatti da *Tank Truck Rentals v. Commissioner*, 356 U.S. 30 (concernente violazioni della normativa sul limite massimo di carico per i camion) si ritiene che per ammettere la deducibilità delle sanzioni connesse a politiche deterrenti, è prima necessario valutare quanto la deducibilità vanificherebbe la politica deterrente sottesa alla sanzione: "We will not presume that the Congress, in allowing deductions for income tax purposes, intended to encourage a business enterprise to violate the declared policy of a State. To allow the deduction sought here would but encourage continued violations of state law by increasing the odds in favor of noncompliance. . . . This is not to say that the rule as to frustration of sharply defined national or state policies is to be viewed or applied in any absolute sense. "It has never been thought . . . that the mere fact that an expenditure bears a remote relation to an illegal act makes it nondeductible." *Commissioner v. Heining*, supra, at 474. Although each case must turn on its own facts . . . the test of nondeductibility always is the severity and immediacy of the frustration resulting from allowance of the deduction. The flexibility of such a standard is necessary if we are to accommodate both the congressional intent to tax only net income, and the presumption against congressional intent to encourage violation of declared public policy. "

(52) *Burroughs Bldg. Material Co. v Commissioner*, 47 F.2d 178 (1931), che argomenta sulla indeducibilità generale delle sanzioni. Tra le decisioni risalenti si vedano anche: *Commissioner v Longhorn Portland Cement Co.*, 148 F.2d 276 (1945), cert. den. *Longhorn Portland Cement Co. v Commissioner* 326 U.S. 728 (1945); *Universal Atlas Cement Co. v Commissioner* 9 T.C. 971 (1947), affd. *Universal Atlas Cement Co. v Commissioner*, 171 F.2d 294 (1948), cert. den. *Universal Atlas Cement Co. v Commissioner*, 336 U.S. 962 (1949).

st, ove il contribuente fosse stato ritenuto colpevole della violazione (53). Le sanzioni tributarie non sono poi ammesse in deduzione (54).

I costi da attività illecite sono considerati deducibili, a patto che esistano le necessità fondanti la spesa anche nelle speculari attività svolte lecitamente: così si potranno dedurre per esempio il fitto dei locali e le paghe dei dipendenti, ma non i pagamenti effettuati per ottenere la connivenza delle forze dell'ordine (55). Il pagamento di somme a pubblici ufficiali -teso immediatamente al conseguimento di un vantaggio- è considerato non deducibile (56), tuttavia esistono decisioni in cui i doni effettuati a pubblici ufficiali, in vista dell'assegnazione di contratti sono guardati con maggiore indulgenza (57). Le somme pagate dal subappaltatore all'appaltatore o comunque da un soggetto privato ad altro privato che può indirizzare la clientela verso il primo, sono deducibili se tali pagamenti sono comuni nei rapporti considerati (58).

Venendo ai compensi erogati ad amministratori o ai manager, non si può che iniziare col notare nuovamente che è lo stesso § 162 a richiedere la ragionevolezza dell'erogazione (59): piuttosto sono interessanti i diversi contenuti che hanno sostanziato la *reasonableness*. Appurato che il corrispettivo contrattuale non ha in se' alcun elemento rilevante per la soluzione della questione (60), un indirizzo risalente ha proposto una comparazione per similitudine: in riferimento a ciò che era stato pagato agli stessi soggetti in anni precedenti, a ciò

(53) Sull'opposto orientamento oggi vigente in tema di spese legali incorse in un giudizio concernente lo Sherman Antitrust Act o il Clayton Act v. Rev. Rul. 66-330 e, in giurisprudenza, American Stores Co. v Commissioner, 114 T.C. 27 (2000).

(54) Le sanzioni pagate per violazioni tributarie non sono deducibili, ma lo sono gli interessi: United States v Jaffray, 97 F.2d 488 (1938); sul punto, con richiamo alle public policies di Tank truck rentals cfr. anche Duncan v. Commissioner, 68 F.3d 315.

(55) Cfr., in relazione alle case da gioco clandestine Commissioner v Sullivan, 356 U.S. 72 (1958); per la non deducibilità delle somme pagate per ottenere la protezione della polizia: Cohen v Commissioner, 176 F.2d 394 (1949); l'allibratore clandestino, pur potendo detrarre i costi ordinari sostenuti nell'esercizio d'impresa, non può dedurre il pagamento di tangenti: Commissioner v Doyle, 231 F.2d 635 (1956) e Sullivan, cit.

I pagamenti effettuati dalla società in favore di un ricattatore dell'unico azionista non sono deducibili perché non usuali nell'attività d'impresa: John J. Wells, Inc. v Commissioner, 47 T.C.M. 1114 (1984).

(56) Le somme corrisposte a politici per ottenere l'appalto di pubblici contratti non possono essere considerate spesa necessaria e ordinaria: Rugel v Commissioner 127 F.2d 393 (1942); la "mazzetta" pagata dai commercianti ai poliziotti perché questi non rilevino le violazioni della normativa comunale non è deducibile: Commissioner v Doyle 231 F.2d 635 (1956).

(57) Cfr. Dukehart-Hughes Tractor & Equipment Co. v. United States, 169 Ct. Cl. 522 (1965), motivata sull'assenza di una *public policy* che potesse essere frustrata nello Stato in questione (Iowa).

Come si può notare dal testo della lett. (c) del § 162 è necessario valutare se la dazione sia considerata illegale e quali conseguenze importi (v. *supra* nt. 38).

(58) Le percentuali pagate dall'ottico all'oculista, proporzionate al costo degli occhiali venduti dal primo ai pazienti del secondo, sono da considerare come posta negativa se simili pagamenti sono comuni nei rapporti professionali in questione: cfr. Lilly v Commissioner, 343 U.S. 90 (1952); i pagamenti effettuati da imprese sub-contraenti a imprese contraenti negli appalti pubblici sono deducibili se non espressamente vietati: Raymond Bertolini Trucking Co. v Commissioner, 736 F.2d 1120 (1984). Sulla stessa linea guida: Brizell v Commissioner, 93 T.C. 16 (1989).

(59) "A reasonable allowance for salaries or other compensation for personal services actually rendered".

(60) Come indicato chiaramente da Botany Worsted Mills v United States, 278 U.S. 282 (1929): la società non può provare la ragionevolezza del compenso facendo riferimento al corrispettivo contrattuale.

che è pagato ad altri dipendenti, a quanto viene corrisposto a soggetti comparabili da altre società (61). Ad oggi si contendono il campo due criteri utili a determinare la ragionevolezza: l'uno si fonda sull'analisi di alcuni parametri interni ed esterni rispetto al soggetto che eroga il compenso, l'altro fa uso del test dell'investitore indipendente. Il primo prende in considerazione le caratteristiche della prestazione lavorativa, il risultato reddituale della società datrice del lavoro, il rapporto tra salario e dividendi distribuiti, tra salario e ripartizione delle quote sociali e così via (62); il secondo considera i benefici che un ipotetico investitore avrebbe tratto dal possesso delle quote rispetto al compenso pagato ad amministratori o manager (63). Non mancano tuttavia le soluzioni ibride, che aggiungono ad alcuni parametri del primo tipo anche il test dell'investitore indipendente (64).

Alcune interessanti pronunce dettano le regole di deducibilità per i pagamenti "anomali" o effettuati per debiti altrui. Anche se un orientamento più risalente riteneva spese non deducibili quelle connesse con la volontaria assunzione di un'obbligazione altrui (65), oggi emerge in primo luogo l'attenzione per gli effetti del pagamento: se questo implementa l'attività del contribuente

(61) Con l'evidente corollario secondo cui un'eccessiva differenza quantitativa comporta l'irragionevolezza. Rappresentative di questo indirizzo sono *Toledo Grain & Milling Co. v Commissioner*, 62 F.2d 171 (1932), *E. Wagner & Son, Inc. v Commissioner*, 93 F.2d 816 (1937), *Miller Mfg. Co. v Commissioner*, 149 F.2d 421 (1945), *Locke Mach. Co. v Commissioner*, 168 F.2d 21 (1948). Si ritiene che la media dei compensi non possa essere in alcun modo attendibile quando il ruolo dell'amministratore (e unico azionista) è decisivo nel raggiungimento degli obiettivi (e quindi, a contrariis, che è altrimenti utilizzabile): *Shaffstall Corp. v United States*, 639 F. Supp. 1041 (1986); nello stesso senso *Kennedy v Commissioner*, 671 F.2d 167 (1982).

Il principio di fondo da non dimenticare è quello secondo cui la scarsa assennatezza nell'assegnazione dei compensi (non censurabile dall'Amministrazione e dal giudice) non coincide con l'irragionevolezza: *Fumigators, Inc. v Commissioner*, 31 T.C.M. 29 (1972).

(62) V., nella varianza dei parametri presi in considerazione, *Mayson Mfg. Co. v Commissioner*, 178 F.2d 115 (1949), *Edwin's, Inc. v United States*, 501 F.2d 675 (1974), *LabelGraphics, Inc. v Commissioner*, 221 F.3d 1091 (2000). Tra le decisioni recenti è di frequente richiamata *Elliotts, Inc. v Commissioner*, 716 F.2d 1241 (1983), che propone un test di ragionevolezza fondato su cinque elementi (funzione del soggetto nella società, comparazione tra la remunerazione conferita e quella conferita da altre società, situazione della società, potenziale conflitto di interessi, modalità della determinazione del compenso).

Sono rilevanti nella determinazione della ragionevolezza della retribuzione anche le qualità professionali, gli studi compiuti e l'esperienza: *Tumwater Lumber Mills Co. v Commissioner* 65 F.2d 675 (1933).

Se in decisioni risalenti veniva preso in considerazione anche il tempo dedicato all'attività per la quale si riceve il compenso (*Am-Plus Storage Battery Co. v Commissioner*, 35 F.2d 167 (1929)), in anni più vicini a noi si è chiarito come il tempo che il manager spende sul luogo di lavoro non è determinante nell'analisi della ragionevolezza del compenso, perché "An executive may do some of his most creative work while relaxing at home" (*Patterson v McWane Cast Iron Pipe Co.*, 331 F.2d 921 (1964)); fino ad affermare che il tempo che viene speso sul lavoro non è per nulla determinante, perché il manager (o amministratore) si caratterizza per le capacità di delega al proprio staff di tutte le mansioni "minori": *Hilt v C.I.R.*, 899 F.2d 1225 (1990).

(63) In questo senso cfr. *Elliotts, Inc. v Commissioner*, 716 F.2d 1241 (1983), *Exacto Spring Corp. v Commissioner*, 196 F.3d 833 (1999).

(64) Cfr. *RAPCO, Inc. v Commissioner*, 85 F.3d 950 (1996), *Donald Palmer Co. v Commissioner*, 77 A.F.T.R.2d 96-1808 (1996), *Eberl's Claim Serv. v Commissioner*, 249 F.3d 994 (2001).

(65) Così *Robinson v Commissioner*, 53 F.2d 810 (1931); ma ancora *Swed Distributing Co. v Commissioner*, 323 F.2d 480 (1963) chiarisce come la spesa debba essere connessa con l'attività d'impresa del contribuente e non con quella di qualche altro soggetto.

te non risulta rilevante la volontarietà dell'erogazione (66). Le somme pagate nel solo «interesse» di società partecipate o controllate (indipendenti ai fini tributari) non sono da considerarsi spese *ordinary and necessary* (67); esiste tuttavia qualche apertura ove la spesa sia necessaria (o utile) al mantenimento dei rapporti commerciali e imprenditoriali (68).

4. Nuove prospettive di incremento nel giudizio di inerenza.

4.1 Le considerazioni sin qui svolte, vuoi in relazione alle fattispecie problematiche di diritto interno, vuoi riguardo al modello statunitense, possono essere utili per rispondere alle domande cui questo studio intende offrire soluzione.

La dottrina italiana di frequente raffigura l'inerenza come "in evoluzione", intendendo con ciò sostenere che il giudizio di inerenza conduce oggi a risultati assai più larghi nella configurazione delle spese deducibili di quanto avvenisse in passato. Cruciale risulta il passaggio concettuale che ha portato a ritenere non più necessaria la "sustanziazione" nei profitti (69); altrettanto decisiva risulta la frequenza con cui viene richiamata la maggiore adeguatezza dell'inerenza alla "realtà imprenditoriale", a voler dimostrare come i mutamenti nell'economia (che mutano i processi di produzione) hanno portato una differente struttura nel giudizio di inerenza.

Se si accetta che il giudizio di inerenza richieda oggi criteri meno rigorosi di un tempo, nell'affievolimento quindi dei parametri di valutazione, si comprende come la dottrina sia stata naturalmente portata a strutturare versioni "deboli" (ridotte) dell'inerenza, fino a nullificarla e a teorizzarne la non necessarietà.

Tale tendenza è indotta anche dalla considerazione delle fattispecie di cui al § 2: in più di un caso l'inerenza pare assumere un ruolo marginale. Per esempio, circa la deducibilità delle sanzioni l'impressione è che il principio di inerenza –per come inteso dalla dottrina maggioritaria– non svolga un ruolo decisivo e che la scelta circa la deducibilità o meno delle stesse sia condizionata a regole differenti: l'esame della natura delle sanzioni (in certa parte della dottrina e nella giurisprudenza) (70) o la finalizzazione del comportamento illecito

(66) V. *Jenkins v Commissioner* 47 T.C.M. 238 (1983).

(67) *Esmont Mills v Commissioner*, 132 F.2d 753 (1943).

(68) Se da *Sam P. Wallingford Grain Corp. v Commissioner*, 74 F.2d 453 (1934), si ha l'istituzione della regola secondo cui la spesa relativa a debiti altrui non è deducibile neppure se necessaria a mantenere intatta l'immagine dell'impresa, un mutamento di opinione pare registrarsi in *M.L. Eakes Co., Inc. v Commissioner*, 42 T.C.M. 658 (1981), affd 686 F.2d 217 (1982).

(69) Intesa come correlazione della spesa ad uno specifico ricavo: v. *supra*, §§ 1.1 e 1.2.

(70) Oltre alla dottrina citata sopra al § 2.1, si faccia riferimento alla paradigmatica decisione della Comm. trib. prov. Milano, 370/2001 (citata sopra alla nota 20): i giudici prima ritengono necessario il giudizio di inerenza ("Pare dunque essenziale, ..., stabilire se gli oneri costituiti dalla sanzione antitrust presentino un collegamento diretto con la gestione dell'azienda tale da incardinare il requisito dell'inerenza previsto dall'art. 75 del T.u.i.r. ..."), poi rilevano come la valutazione dell'inerenza vada compiuta analizzando la correlazione tra spesa e attività dell'impresa e infine introducono l'argomento che realmente orienta i giudici nella decisione: la riflessione intorno alla deducibilità delle sanzioni non punitive. Con il che mi sembra che questo utilizzo del principio di inerenza risulta solo ammantare la vera *ratio decidendi*, con il rischio di distogliere l'interprete.

alla realizzazione di materia imponibile (in altra parte della dottrina) (71).

E' quindi giustificato il titolo di questo studio: l'inerenza, più che evolvere verso forme più complesse, pare *prima facie* ridursi sempre più, muovere verso un'involuzione che sembra preconizzarne la scomparsa.

4.2 Eppure sorge più di un dubbio sulla ineluttabilità di una simile ricostruzione. Probabilmente non è ancora necessario un *Requiem* in memoria dell'inerenza.

Intanto, si può sostenere che l'inerenza *come principio* gode di ottima salute. Pur non essendo contenuta in alcuna disposizione esplicita, essa viene richiamata con grande frequenza, quasi clausola di giustificazione razionale di soluzioni spese eteronome. Si vogliono considerare ancora le fattispecie esplicitate al § 2: in ognuna di esse si dibatte della deducibilità di una specifica posta passiva, nella carenza di una regola formale; la ricorrenza del richiamo al principio di inerenza è una costante ineludibile (72). Principio quindi, trascendente ogni incorporazione in regole legislative.

E' assodato che la *ratio* (finalisticamente intesa) del principio è quella di scervare le spese inerenti la produzione del reddito di impresa rispetto a quelle che, indipendenti dalla formazione dello stesso, ne costituiscono erogazione. Tale *ratio*, espressa chiaramente dal Testo unico di ricchezza mobile e dal Testo unico imposte dirette nel loro riferimento al concetto di "inerenza alla produzione", viene recepita dalla dottrina tradizionale e vi si può aderire (73), anche se in alcune tesi appare la sovrapposizione tra *ratio* del principio e criteri del giudizio (74).

Occorre subito sgombrare il campo da due equivoci concettuali che condizionano la ricostruzione del principio di inerenza.

In primo luogo è necessario rispondere alla domanda, non inutile nel fondare il principio di inerenza, circa il livello cui collocare lo stesso: il principio

(71) V. R. LUPI, *Sulla deducibilità fiscale*, cit., 229-231, dove lo stesso A. nota come la condizione richiesta per la deducibilità delle sanzioni (inerenza della sanzioni ai ricavi) costituisca una accezione "particolare" del giudizio di inerenza. Si noti peraltro come anche in questa ricostruzione appaia assai rilevante la affermazione del carattere non punitivo delle sanzioni in analisi (*ivi*, 231 segg.); cfr. altresì ID., *Inerenza e sanzioni antitrust*, cit., 1752 dove l'A. afferma che "la presenza di un illecito mette insomma in crisi la generica concezione dell'inerenza all'attività d'impresa" (oltre a compiere una più articolata analisi delle sanzioni antitrust).

(72) Invero, questo uso del principio di inerenza può condurre ad un utilizzo improprio dello stesso, travalicandone l'ambito applicativo e rendendolo una sorta di *passé-partout* concettuale: cfr. ad esempio Comm. trib. reg. Milano, 3 febbraio 1999, n. 330, in *Rass. trib.*, 2000, 177 segg., dove il prezzo di conguaglio pagato in relazione ad una cessione di partecipazioni (poi annullate nell'ambito di un'operazione di fusione) viene considerato non inerente: in questo caso mi pare che i giudici intendessero negare la legittimità di alcuni profili dell'operazione nel complesso e, non trovando argomentazioni migliori, abbiano fatto ricorso al principio di inerenza (mentre è più fondato quanto sostenuto da E. NUZZO, *Il trattamento fiscale della porzione sopravvenuta del costo delle azioni precedentemente annullate a seguito di fusione*, *ivi*, 185 segg.: l'inerenza, in codesta fattispecie non può essere negata).

(73) Sulla *ratio* dell'inerenza come distinzione tra spese di produzione e spese di disposizione si veda G. ZIZZO, *Regole generali*, cit., pag. 557.

(74) Una sovrapposizione dei due piani sembra ritrovarsi in A. PANIZZOLO, *Inerenza ed atti erogativi*, cit., *passim*, proprio nella scissione operata dall'A. tra inerenza e erogazione, mentre pare più coerente ritenere il divieto di atti erogativi insito nella *ratio* del principio di inerenza e quindi impossibile una tale dicotomia (le critiche che l'A. pare muovere alla *ratio* e alla giustificazione dell'inerenza sono mosse in verità ai parametri del giudizio di inerenza).

di deducibilità delle spese incorse nella produzione del reddito -come derivato dalla figura della imponibilità di ricchezze nette- è formato ad un livello superiore rispetto all'inerenza o ne è pariordinato? La soluzione più fruttuosa è quella di considerare l'inerenza come una qualificazione dell'imponibilità della ricchezza netta: non vi è un rapporto *genus-species*, quanto un'attribuzione di significato che contribuisce alla delimitazione della imponibilità di ricchezze nette. Nel sostenere che il reddito d'impresa va depurato delle componenti negative incorse nella formazione dello stesso, è implicito il richiamo a quelle sole spese che vengano effettuate nell'esercizio dell'impresa (75).

In secondo luogo si deve rifuggire la tentazione consistente nel ritenere l'inerenza impossibile da determinare in astratto, ma piuttosto come un parametro da valutare caso per caso (76). Aderendo a tale impostazione si coglie infatti solo una parte della verità, generando elementi arbitrari non desiderabili (77). Vero che la fattispecie, per come determinata ("una spesa inerente può essere dedotta") non prende in considerazione le tipologie della singola componente negativa: siamo infatti dinanzi ad un principio suscettibile di estensione e di adeguamento ai diversi fatti che possono ricadere nell'ambito applicativo; pur tuttavia esiste sempre un qualche elemento che guida verso la sub-fattispecie definitoria (nella teoria che qui si propone "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"). Il primo termine del giudizio è aperto, ma il giurista deve esplicitare il secondo termine ed il parametro.

Proprio questo punto è da rimarcare, per evitare di ingenerare tautologismi o vuoti logici: è necessario offrire criteri discretivi utili a guidare l'interprete nel giudizio di inerenza.

In via generale: il principio di inerenza impone all'interprete l'effettuazione di un giudizio di qualità che conduce all'elaborazione di una regola di deducibilità di poste negative. E' richiesta una valutazione circa l'omogeneità tra la spesa e un secondo elemento, come avviene per ogni operazione interpretativa

(75) Con ciò ci si riafferma la bontà dell'impostazione dottrinale indicata alla nt. 7. Per una differente ricostruzione, cfr. R. LUPI, *Inerenza e sanzioni antitrust*, cit., 1752.

(76) Cfr. F. GRAZIANI, *L'evoluzione del concetto di inerenza*, cit., pag. 80 e 98 sulla necessità di una valutazione "caso per caso"; M. BEGHIN, *Atti di gestione "anomali" o "antieconomici"*, cit., 414 sulla impossibilità di discernere l'inerenza "in termini oggettivi" poiché "una qualunque spesa che per un determinato imprenditore può avere un certo interesse economico, potrebbe non attirare lo stesso interesse per un altro imprenditore"; e infine R. LUPI, *Diritto tributario - Parte speciale*, VII ediz., Milano, 2002, 112 ove "Per stabilire l'inerenza di una spesa servono a poco formule astratte, ma bisogna in concreto considerare l'attività dell'impresa, le sue dimensioni, le sue esigenze promozionali etc.". La diffidenza verso l'elaborazione di parametri chiari è fenomeno assai risalente: il ministro Sella, nella discussione della legge di ricchezza mobile riteneva la soluzione della questione difficile e impossibile da determinare "a priori" (testuale, riferimenti in O. QUARTA, *Legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., pag. 640).

(77) La comparazione aiuta anche su questo punto: l'illustre Cardozo, in Welch (cit. nt. 42), riteneva che definire a priori una spesa come ordinaria fosse opera improba: "The standard set up by the statute is not a rule of law; it is rather a way of life. Life in all its fullness must supply the answer to the riddle" sul presupposto che si trattasse qui di differenze di grado più che di qualità; eppure a distanza di quarant'anni la Supreme Court ritiene la posizione di Cardozo celebre ma elusiva della questione: cfr. Lincoln Savings (cit. nt. 40), ove "...his well-known, but elusive, suggestion for the answer...". Ciò dimostra che questo approccio è, nel passare del tempo, smentito dalle esigenze processuali e idoneo a dar luogo a giudizi non controllabili razionalmente.

che faccia uso di parametri (78).

Essendo la spesa variabile, il secondo termine del giudizio dovrebbe essere individuato in misura fissa: dall'analisi della dottrina (e della giurisprudenza) si scorge una pluralità di riferimenti: l'attività d'impresa, il programma economico della stessa, la struttura organizzativa, l'interesse dell'impresa; e spesso molte di queste locuzioni sono considerate sinonime. Il riferimento maggiormente fondato appare quello alla attività effettivamente svolta dall'impresa (79): ciò per la centralità che l'attività riveste nel sistema del reddito di impresa, per l'aderenza alla *ratio* del principio e, non ultimo, per la linearità concettuale della figura.

Merita allora chiarire il rapporto che deve intercorrere tra la spesa e l'attività (il parametro). La dottrina pare focalizzare la propria attenzione sulla "riferibilità" o su un vago legame "di relazione". Forse è possibile specificare in maniera decisiva il rapporto: mi pare infatti che il principio di inerenza richieda un nesso di tipo causale tra i due elementi considerati; e ciò per due ragioni: in primo luogo (argomento ontologico) il tradizionale riferimento alla produzione del reddito implica un'attività cui la spesa contribuisca con evidente presupposto di causalità, in secondo luogo (argomento teleologico) solo la causalità pare assolvere alla *ratio* del principio di inerenza, essendo altri attributi tutto sommato inani rispetto allo scopo (80).

Ricondotto il principio al quadro concettuale che appare più corretto, si può procedere alla definizione di alcuni profili che, occultati o travisati, caratterizzano il tema in esame. Infatti la mancanza di una precisa definizione del parametro di giudizio e la superfetazione di principi in sé corretti possono condurre giurisprudenza e dottrina a negare l'esistenza di elementi che fanno strettamente parte del giudizio di inerenza.

In particolare, credo che le attribuzioni di *utilità* e *normalità* della spesa costituiscano l'autentico centro del giudizio di inerenza, per le argomentazioni che seguono.

4.3 Si provi a compiere una piccola comparazione tra i due modelli sinora esposti: apparentemente saremmo in presenza di due regole astratte dal contenuto differente, poiché da una parte (modello italiano) si ha una predominanza del parametro di inerenza (nesso di causalità), mentre dall'altra (modello statunitense) si ha un giudizio sulla qualità della spesa (ordinary and necessary). Eppure si è scoperta non solo la similitudine delle questioni proposte, ma anche più di un parallelismo nelle soluzioni affermate: il che induce a sospettare

(78) Per un'accezione parzialmente differente del giudizio in base a parametri, si rimanda S. BARTOLE, *L'elaborazione del parametro e del protocollo delle interpretazioni*, in AA.VV., *Corte costituzionale e principio di eguaglianza*, Padova, 2002, pag. 35 segg. che discute la configurabilità di giudizi binari e ternari.

(79) Conformi: G. TINELLI, *Il reddito d'impresa*, cit., pag. 258 segg. e G. ZIZZO, *Regole generali*, cit., pag. 559. In senso difforme A. PANIZZOLO, *Inerenza ed atti erogativi*, cit., 696 segg. che rivolge la propria attenzione alla struttura organizzativa dell'impresa.

(80) Dalla ricostruzione storica risulta come la causalità sia l'elemento storicamente più fondato: l'inerenza richiede un rapporto causale tra la spesa e la produzione del reddito: così già la Normale 45 del 1902, citata da F. GRAZIANI, *L'evoluzione del concetto di inerenza*, cit., pag. 55; la stessa relazione Bima si riferiva apertamente alla causalità, seppure adoperando come termine di riferimento i ricavi (la relazione si può leggere in AA.VV., *Delega al Governo per la riforma tributaria*, Bologna, 1971). In dottrina v. soprattutto G. TINELLI, *Il reddito d'impresa*, cit., pag. 246 segg. e F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale*, V ediz., Torino, 1999, pag. 110.

l'esistenza di qualche crittotipo che rende le regole di giudizio più vicine di quanto non risulti *ictu oculi*.

In verità ciò si comprende solo dopo aver scoperto che la «evoluzione» dell'inerenza nel nostro sistema ha portato alla (involontaria) implicita soppressione di parametri che meritavano di essere perfezionati e la cui assenza rischia di privare di basi il giudizio.

Sino al 1960 circa, il riferimento legislativo alle spese inerenti la produzione comportava per l'interprete del tempo il richiamo implicito alle qualità della spesa e in particolare alla utilità e necessità (81). È fondato ritenere che ciò derivasse dalla conoscenza della analoga distinzione contenuta nei *Digesta* (82) e mantenuta in diverse norme del codice civile del 1865 (83): per il giurista dell'epoca la spesa doveva essere vagliata in relazione alla propria *qualità* (84). E neppure pare azzardato credere che la minore area di deducibilità delle spese allora accolta derivasse non da una diversa logica della produzione, quanto dal recepimento del referente civilistico: in particolare la correlazione dell'utilità ad una maggiore fruttuosità del bene (85), veniva tradotta in ambito tributario con il rapporto spesa deducibile – maggiori ricavi.

(81) Con un parallelismo nel giudizio sulla qualità della spesa, le analogie dei due modelli trovano piena giustificazione, come si dimostra nel seguito.

(82) D, 50, 16, 79 (tit. de verborum significatione): «Impensae necessariae» sunt, quae si factae non sint, res aut peritura aut deterior futura sit. "Utiles impensas" esse Fulcinus ait, quae meliorem dotem faciant, non deteriorem esse non sinant, ex quibus reditus mulieri adquiratur: sicuti arbuti pastinationem ultra quam necesse fuerat, item doctrinam puerorum. . . "Voluptuarie" sunt quae speciem dumtaxat ornant, non etiam fructum augent: ut sunt viridia et aquae salientes, incrustationes, loricationes, picturae». Sulla figura delle *impensae* in diritto romano si veda, per una prima lettura, J. RESZCZYNSKI, *Impendere, impensa, impendium*, in *SDHI*, 1989, spec. 214 segg. che sostiene l'assenza nelle fonti romane di una vera dogmatica concernente la distinzione tra spese necessarie e utili, discendendo la qualificazione delle stesse da una analisi fondata sui singoli casi o tuttalpiù sugli esiti della spesa.

Il passo citato si riferisce alle spese *in rem*, categoria opposte alle spese *in fructus*: le prime effettuate per la cosa, le seconde per la produzione, raccolta, conservazione dei frutti: cfr. S. RICCOBONO, *Distinzione delle impensae e la regola fructus intelliguntur deductis impensis*, in *Arch. giur.*, 1897, 41; si noti che l'illustre A., dopo aver affermato che il giudizio in questione è di puro fatto e che "il concetto delle spese necessarie, utili e voluttuarie nel mondo economico e quindi nel diritto, non è assoluto, né oggettivamente determinabile, ma è invece sempre relativo alle condizioni di un determinato patrimonio, all'ambiente cui vive quella persona cui appartiene la cosa" (*ivi*, 62, quasi a confortare la linea teorica indicata supra alla nt. 76 e che qui si critica), offre una concettualizzazione cristallina (*ivi*, 73-74): "Spese necessarie sono quelle dirette a mantenere la cosa nelle condizioni normali e adatte a potere soddisfare utilmente alla funzione cui è destinata, e che se fossero omesse ne deriverebbe un danno al proprietario. Spese utili si dicono quelle che apportano sulla cosa miglioramenti di tal natura per cui il proprietario viene effettivamente a trarre dalla stesa maggiori vantaggi", il che conforta l'impostazione qui seguita: ammettere la variabilità di un termine del giudizio non può impedire di esplicitare il parametro di giudizio.

(83) Sulla qualificazione delle spese per come accolta nel codice civile del 1865 v. A. MONTEL, voce *Spese* (diritto civile), in *N. Dig. It.*, vol. XII, t. 1, Torino, 1940, pag. 724 segg., spec. 726.

Sull'odierna perdita di importanza per il diritto civile della distinzione cfr. A. BARBA, voce *Spese (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, vol. XLIII, Milano, 1990, pag. 325 segg. e M.R. COZZUTO QUADRI, voce *Spese*, in *Enc. giur.*, vol. XXX, Roma, 1993, pag. 3, ove indicazione delle diverse caratterizzazioni delle spese per il codice civile vigente.

(84) A dimostrazione dell'influenza della distinzione mutuata dai *Digesta* sui tributaristi d'epoca, basti confrontare l'espresso rimando operato da O. QUARTA, *Legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., pag. 636 e CLEMENTINI - BERTELLI, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., pag. 149.

(85) Cfr. S. RICCOBONO, *Distinzione delle impensae*, cit., 69 segg.

Con il tempo, il concetto di spesa “necessaria” alla produzione del reddito si è rivelato ambiguo, tanto sotto il profilo giuridico quanto sotto quello logico; e ciò lo si comprende anche solo facendo riferimento al passo dei *Digesta*: il richiamo delle spese necessarie avviene sin dalle origini in relazione ad un’entità che possa peggiorare il proprio *status* o estinguersi (paradigmatico di beni materiali), il che non può essere riferito al reddito.

Quindi, dal 1960 ad oggi, si sono frantumati gli inutili idoli del giudizio di necessità della spesa, travolgendo però anche il giudizio di utilità, che almeno negli intenti appare bandito dal sistema (86). La perdita del referente codicistico, lo scarso *appeal* attuale dell’esperienza romanistica e un certo eccesso iconoclasta ha condotto il riferimento alle spese verso attribuzioni monche di significato, che affievoliscono lo stesso nesso causale.

Risulta invece necessario ridefinire la valenza attuale del criterio di utilità che, correttamente delimitato, costituisce il nerbo del giudizio di inerenza.

L’operazione non appare neppure complessa: al ripristino e al perfezionamento del parametro di utilità si giunge infatti tramite un’attenta considerazione del nesso di causalità. Dovendo qualificare l’inerenza di una spesa e dovendo valutarne l’apporto causale all’attività esercitata dal contribuente, il primo parametro che viene in considerazione è proprio quello di *utilità*, intesa come contributo del mezzo al raggiungimento del fine. L’idoneità della componente negativa al compimento dell’attività è elemento fondante (idoneità che quindi non è solo potenziale, ma effettiva (87)); una spesa è utile –e quindi inerente– quando sia possibile coglierne il contributo all’attività del contribuente: se non si ravvisa tale finalizzazione (l’utilità per l’appunto), ci si trova dinanzi ad una spesa che inerente non è.

L’utilità va quindi integrata nell’attività imprenditoriale intesa nel senso più puro (come serie di atti tesi alla produzione o allo scambio di beni o di servizi) (88): il che consente di evitare gli ambigui riferimenti all’«interesse» dell’impresa (89). L’utilità, sceverata dall’originario riferimento ad una maggiore

(86) Si veda, ad esempio, F. GRAZIANI, *L’evoluzione del concetto di inerenza*, cit., pag. 96-99 che prima descrive il passaggio dalla deducibilità delle sole spese necessarie al più ampio concetto di spese utili, ma poi affievolisce la portata del nesso di causalità (“nel campo dei fenomeni economici difficilmente possono individuarsi rapporti di causalità oggettiva”) fino ad una sovrapposizione vagamente tautologica (“Tutte le spese che l’imprenditore sostiene per l’impresa sono quindi necessarie e tutte devono essere ritenute inerenti e deducibili”), con la scomparsa del criterio di utilità. D’altra parte anche la civilistica risalente riteneva non corretto applicare il concetto di spese necessarie ed utili alle spese sui frutti (il che è filologicamente corretto in relazione alle distinzioni contenute nei *Digesta*): cfr. M. RICCA BARBERIS, *Le spese sulle cose immobili e il loro risarcimento*, Torino, 1914, pag. 18: “di fronte alla produzione ottenuta tutte le spese stanno in relazione di causa, senza di cui non si sarebbe avuto la produzione stessa come effetto”.

Nella dottrina oggi prevalente si ritrovano alcuni rapidi riferimenti all’utilità della spesa che non vengono valorizzati nei percorsi argomentativi (cfr. p.es. P. BORIA, *Il concetto di inerenza*, cit., 414 e R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ediz., Milano, 2001, pag. 582), a dimostrazione del difficile equilibrio delle teorie che rifiutano un’autentica valutazione qualitativa della spesa.

(87) Si intende che l’idoneità effettiva è riferita all’utilità nei confronti dell’attività e non agli esiti dell’operazione.

(88) Cfr. *ex multis* G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. I, II ediz., Torino, 1993, pag. 28.

(89) Il concetto di interesse imprenditoriale o extra-imprenditoriale, oltre a presentare insormontabili difficoltà definitorie, risulta inutile nella risoluzione delle questioni più spinose, come dimostrano le vicende delle fattispecie elencate al § 2.

fruttuosità del bene, obbliga quindi all'analisi delle singole attività imprenditoriali e dell'apporto della specifica operazione all'attività nel suo complesso.

Il giudizio di utilità come appena individuato trova il proprio completamento nell'utilizzo dei criteri di *normalità*. Per valutare l'utilità di una spesa si può infatti far riferimento a ciò che normalmente avviene in attività imprenditoriali consimili: si tratta di un giudizio «a informazione diffusa», come spesso avviene nel rapporto tributario (90).

Quindi: tramite il principio di inerenza trovano ingresso le qualificazioni di utilità e normalità. Queste, in astratto, potrebbero essere criticate affermando il principio di libertà imprenditoriale (91): ad un vaglio attento si coglie però come la critica non avrebbe peso. Nessuno sostiene infatti che prima gli Uffici e poi i giudici possano giudicare l'*esito* delle scelte imprenditoriali: non il fisco, ma il mercato punisce l'imprenditore incapace (92). D'altra parte, per poter correttamente assolvere alla *ratio* di distinzione delle spese di produzione, non si può fare a meno della potestà di valutare utilità e normalità della componente negativa: sicuramente ciò è tutt'altra faccenda rispetto al vaglio dell'*esito* degli atti di impresa. E' distorsivo credere che non esista spazio per un vaglio di utilità della componente negativa: già oggi il giudizio di inerenza avviene tramite un critico-parametro (che nel nostro ordinamento non viene formalizzato per i timori -infondati- esposti sopra) che è proprio di normalità e di utilità: compito della dottrina è esplicitare il parametro, permettendo ad esso di venire alla luce, per consentirne il sindacato. L'inerenza si dimostra la forma entro cui vengono racchiusi i giudizi di ragionevolezza sulla spesa; e ragionevolezza non ha altra valenza, in questo giudizio, che rispetto di un criterio di utilità (spesa - attività dell'impresa) secondo parametri di normalità.

Tutto ciò ha evidenti riflessi anche sul piano probatorio: all'Amministrazione rimane il generico onere della prova della maggior pretesa (principio ordinamentale), ma ove l'Agenzia provi secondo parametri normali la mancanza di utilità della spesa in questione, sarà cura del contribuente provare l'utilità della operazione (sottostante la componente negativa) nel perseguimento della propria specifica attività.

Un ultimo profilo: si è visto sopra come al giudizio di inerenza venga attribuita da certa giurisprudenza e da alcune teoriche una dimensione quantitativa (93). Ciò è del tutto congruente con il principio di inerenza come corret-

(90) Per inciso è da ribadire nuovamente come non possa trovare invece ingresso un giudizio circa la necessità della spesa: il nostro sistema non permette l'introduzione di un parametro di valutazione così stretto da rendere vana l'affermazione della libertà di intrapresa e così ambiguo da rendere instabile ogni costruzione (oltre che impedire lo sviluppo imprenditoriale: cfr. *infra* § 4.4).

(91) Una compiuta articolazione del "divieto di interferenza" dell'Amministrazione nelle scelte imprenditoriali si ritrova in R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ediz., Milano, 2001, pag. 579 seg. secondo cui l'Amministrazione può sindacare l'attività organizzativa imprenditoriale solo se questa si rivolge a finalità estranee; esisterebbe quindi nel giudizio di inerenza un duplice profilo di valutazione (potenzialmente coincidente): l'assenza di un interesse imprenditoriale e la presenza di un interesse extra-imprenditoriale. Sul punto v. già M. MICCINESI, *op. ult. cit.*, secondo cui il giudizio di *opportunità* della scelta d'impresa spetta solo dall'imprenditore.

(92) Non si può considerare non inerente una spesa perché il medesimo risultato reddituale si sarebbe potuto ottenere con altri mezzi, o perché la spesa è andata a cattivo fine!

(93) V. *supra*, nt. 30, cui *adde* P. BORIA, *Il concetto di inerenza*, cit., 426 (seppure in prospettiva problematica). Diforme la posizione di G. ZIZZO, *Regole generali*, cit., pag. 561-562 se-

tamente inteso: l'utilità va valutata effettivamente e non ipoteticamente e ciò coinvolge anche una analisi del *quantum* della spesa, per cui ben potrà darsi che una componente negativa sia solo in parte non inerente. Andrà valutata quale parte della spesa contribuisce -secondo parametri di normalità- all'attività di impresa e quale parte si può considerare erogazione di reddito; tale giudizio andrà compiuto per comparazione con attività e spese analoghe e potrà portare a disconoscimenti parziali della deducibilità della spesa (94).

4.4 La linea teorica qui proposta trova un'ulteriore conferma nella considerazione della norma come incentivo.

Infatti, tralasciando il fatto che il criterio di inerenza (come ogni norma tributaria sostanziale) tende a ripartire apertamente i carichi (quindi le risorse) tra i consociati, si può notare come esso costituisca regola di equilibrio nell'allocatione dell'informazione: come tale può essere studiato alla luce degli incentivi che fa emergere e dei comportamenti che favorisce (95). Non solo, ma -come ogni regola- ha costi di applicazione che influenzano le condotte degli attori del gioco e la stessa evoluzione del principio (96).

Si è accennato all'inerenza come punto di equilibrio: mi pare infatti che questa possa essere considerata punto di mediazione tra lo sviluppo dell'imprenditoria e la necessità di individuare correttamente le spese di produzione. Si fronteggiano, nell'affermazione e nell'evoluzione della regola in questione, i costi di informazione (a carico dell'Ufficio e del contribuente) e il bene "sviluppo dell'economia".

I sistemi tributari dei paesi ad alta fiscalità sono oggi atteggiati in modo da favorire la circolazione della ricchezza e da ridurre i vincoli fiscali allo sviluppo dell'intrapresa (97). Ciò richiede regole che, permettendo la deducibilità dei costi, favoriscano il sostenimento degli stessi, o almeno risultino neutrali nella scelta dei fattori produttivi. Un sistema chiuso di costi specificamente deducibili non sarebbe efficiente in alcun modo (98): determinerebbe non solo un

condo cui la non congruità non costituisce condizione di inerenza ma "dato fattuale da cui inferire l'inerenza".

(94) L'esperienza statunitense ci mostra poi come la ricostruzione sia tanto più precisa quanto maggiore è il numero degli elementi "sensibili" presi in considerazione: cfr. Elliotts, cit. *supra* alla nt. 62. Un tale approccio, secondo M. VANTAGGIO, *L'inerenza dei compensi*, cit., 965 rischia di avallare rettifiche al valore normale, in carenza di una esplicita norma legittimante; l'osservazione non pare tuttavia fondata, se si intende il valore normale come elemento presuntivo dotato delle caratteristiche di cui all'art. 39 c. 1 lett. (d): sul punto cfr. L. CARPENTIERI, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, pag. 211 segg.

(95) Sulla norma come incentivo o come regola di ripartizione di costi tra i consociati cfr. R. COOTER - T. ULEN, *Law and Economics*, III ediz., Reading, 2000.

(96) Sui costi di informazione e di tutela si veda il fondamentale lavoro di D.C. NORTH, *Istituzioni, cambiamento istituzionale, evoluzione dell'economia*, Bologna, 1994. Per un'indagine tributaria fondata in parte su questi strumenti logici si veda, se si vuole, E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.

(97) Il che, *a contrariis*, porta talvolta il sistema ad una reazione nei confronti di quei soggetti che non paiono idonei alla circolazione della ricchezza (in una prospettiva di finanza funzionale). Su questi argomenti, cfr. R. BRACCINI, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 47 segg.

(98) Per inciso si noti come neppure l'art. 32 del T.u.r.m. costituisse una regola chiusa, essendo l'elencazione delle spese portata a titolo esemplificativo.

indirizzo dirigista verso l'utilizzo di specifici fattori produttivi, ma anche un impedimento all'innovazione tecnologica e di organizzazione (99).

Ecco quindi giustificata l'esistenza di regole aperte che consentano la deducibilità di tutti i costi che contribuiscano all'attività d'impresa.

“Regole aperte” che non sono di per sé efficienti se non chiare: una regola che rende complesso all'imprenditore comprendere se l'operazione posta in essere sarà ammessa in deduzione ha alti costi di informazione e tutela e quindi risulta sostanzialmente restrittiva (100). Il punto cruciale resta quindi il metodo di individuazione dei costi di produzione (deducibili) e di un parametro che permetta la distinzione delle spese di erogazione (non deducibili).

Il nesso di causalità costituisce un primo parametro del giudizio, agevolmente valutabile, che risponde alle esigenze indicate. La tensione verso la riduzione dei costi degli abusi (costi che si ripercuotono sulla distribuzione dei carichi, con incidenza diretta su tutti i consociati) è ulteriormente attuata dall'utilizzo dei parametri di utilità e normalità. La qualità della spesa – in particolare l'utilità- risponde a valutazioni imprenditoriali determinabili e comprensibili *ex ante* (con costi di informazione ridotti). Il criterio di normalità offre poi tanto al contribuente quanto all'Ufficio indicazioni di riferimento nella valutazione dell'operazione (101).

La normalità non può tuttavia costituire canone inderogabile, perché altrimenti risulterebbe riduttiva delle capacità di innovazione (degne di tutela): uno scostamento dal parametro di normalità non implicherà quindi l'indeducibilità della spesa, ma solo un ulteriore costo di informazione e tutela a carico del contribuente (102), in una mediazione che non pare inefficiente.

4.5 Alla luce di quanto sinora sostenuto si possono considerare le fattispecie problematiche indicate sopra al § 2, evidenziando l'efficacia delle valutazioni fondate sull'utilità.

Infatti, tanto le sanzioni che i costi illeciti, se sottostanti ad operazioni utili all'attività, possono ben considerarsi inerenti e quindi deducibili senza alcun bisogno di indagare altri elementi quali la natura punitiva delle sanzioni o la formazione di ricavi imponibili (103): nessun dubbio può sorgere circa le sanzioni di qualsiasi specie, così come per i costi illeciti di qualsiasi tipo. L'imprenditore edile che ritiene di dover pagare una tangente per l'assegnazione di un appalto, il trasportatore che viene sanzionato per eccesso di velocità, o ancora

(99) O quanto meno un costo di informazione (e tutela) eccessivo per il contribuente che intenda far rientrare una spesa innominata nel novero delle spese deducibili.

(100) In ciò pare che il sistema italiano sia meno efficiente del sistema statunitense, poiché l'elaborazione della regola è nei nostri formanti molto meno chiara di quanto avviene oltreoceano.

(101) Sulla scorta dell'osservazione secondo cui l'imprenditore non è una monade, ma un soggetto agente all'interno di un mercato che si presta ad una osservazione complessiva: e in ciò è magistrale la lezione di Cardozo quando in Welch sostiene: “The situation is unique in the life of the individual affected, but not in the life of the group, the community, of which he is a part. At such times there are norms of conduct that help to stabilize our judgment, and make it certain and objective. The instance is not erratic, but is brought within a known type.”

(102) Nel sistema italiano ciò avviene con la ripartizione dell'onere probatorio indicata al § 4.3.

(103) Sotto questo profilo merita ancora ricordare che la posizione dottrinale e giurisprudenziale che ritiene deducibili le sanzioni solo in presenza di ricavi sconta una certa asistematicità, poiché la non necessità del collegamento ai ricavi è una delle pietre miliari del percorso diacronico dell'inerenza.

l'imprenditore chimico che subisce sanzioni per danno ambientale, pongono in esistenza una operazione che è senza dubbio utile per l'attività considerata, perché contribuisce alla stessa, rendendola effettiva (104): componente utile, quindi inerente, quindi deducibile. Si noti ancora che tutto ciò risponde alle esigenze del giudizio di inerenza e prescinde dalla considerazione di altri principi che all'inerenza possono sovrapporsi, mutandone gli esiti: dall'analisi del modello statunitense è emerso chiaramente come la deducibilità delle spese *ordinary and necessary* sia talvolta nullificata dall'esigenza di non frustrare le politiche pubbliche (105). E' quindi necessario scindere anche nel diritto interno le due questioni, non attribuendo all'inerenza ciò che tange le motivazioni di politica punitiva, e viceversa.

Analogamente, per le operazioni "antieconomiche" è inutile -al fine del giudizio di inerenza- valutare gli esiti dell'operazione (e quindi l'economicità della stessa) (106) o ricercare gli interessi coinvolti e soddisfatti: l'unica risposta che deve essere fornita è quella concernente l'utilità della spesa. In questo senso vanno risolte le questioni dei prestiti gratuiti (107) o delle vendite a prezzo vile; quanto ai compensi "sproporzionati", questi vanno analizzati per comparazione, alla luce dell'utilizzo quantitativo del giudizio di inerenza indicato al § 4.3. Anche le spese effettuate per incrementare la capacità produttiva dei dipendenti (o degli amministratori) sono da considerarsi inerenti se ne viene dimostrata l'utilità rispetto all'attività del contribuente (108).

5. Sintesi dei risultati raggiunti.

Muovendo dalla considerazione di alcune fattispecie controverse, caratterizzate dall'assenza di norme esplicite di riferimento, si è rilevata la permanenza nel sistema del principio di inerenza.

Lo stato attuale del giudizio di inerenza si è rivelato tuttavia assai problematico, in quanto la perdita degli attributi tradizionali ha condotto la figura verso la instabilità, inducendo alcune posizioni teoriche verso la nullificazione (implicita od esplicita) dello stesso. L'analisi comparata ha permesso una più accurata definizione dei parametri del giudizio, svelando i punti di contatto e di difformità tra il sistema italiano e quello statunitense e conducendo ad una

(104) E ciò pare rispettare da subito anche il criterio di normalità.

(105) E in particolare le politiche deterrenti sottese all'irrogazione di sanzioni. A ribadire quanto già detto sopra al § 3.2, si veda l'attenzione posta in *Tank Truck Rentals v. Commissioner*, 356 U.S. 30, 35 alla vanificazione delle politiche pubbliche: "test of nondeductibility always is the severity and immediacy of the frustration resulting from allowance of the deduction." (sul punto un buon rintraccio è comunque compiuto in *Tellier*, cit. nt. 44).

Si noti peraltro come nel sistema statunitense non sono deducibili neppure le componenti negative incorse in operazioni che l'interprete italiano definirebbe -in prima approssimazione- come elusive (*sham transactions*): cfr. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935), *Kirchman v. Commissioner*, 862 F.2d 1486 (1989) e da ultima *Winn-Dixie Stores, Inc. v. Commissioner*, 254 F.3d 1313 (2001).

(106) Mentre altrove l'ordinamento richiede espressamente un vaglio delle "valide ragioni economiche": cfr. art. 37 bis D.p.r. 600/1973.

(107) Sul punto la migliore dottrina aveva già individuato questa soluzione (pur senza articolare il vaglio di utilità): v. nt. 32.

(108) Per cui la soluzione corretta appare esattamente opposta rispetto a quella assunta dalla Corte di Cassazione (v. nt. 27).

migliore comprensione della progressione diacronica del principio di inerenza e delle prospettive di sviluppo.

In questo studio si è sostenuta la fruttuosità del perfezionamento dello schema tradizionale del giudizio di inerenza, fondato sulla valutazione qualitativa della componente negativa. In questo contesto si è indicata la centralità del vaglio di *utilità* della spesa, alla luce del criterio di normalità. Con ciò, rimangono estranei al giudizio di inerenza gli esiti reddituali della spesa stessa, per essere invece esaltato il contributo della spesa rispetto all'attività imprenditoriale: si permette così l'assolvimento della *ratio* del principio, come sceveramento delle spese di produzione dalle spese di erogazione.

Se gli elementi del giudizio di inerenza vengono intesi con precisione, questi sono più che sufficienti a dare soluzione alle fattispecie controverse: fortificato e implementato l'approccio tradizionale, è possibile evitare gli estenuanti inseguimenti definitivi degli «interessi extraimprenditoriali», della «economicità» e di altri elementi di varia ambiguità. Per offrire regole certe è utile la revisione di elementi solidificati e una individuazione chiara di termini e parametri del giudizio: le deviazioni concettuali conducono ad esiti incerti e non già ad una «evoluzione».