

La definizione del fondamento del principio di inerenza

Autore: Ottavio Nocerino, Ricercatore di Diritto tributario presso l'Università degli Studi della Campania Luigi Vanvitelli, onocerino@studionocerino.com;

Discussant: Mario Nussi, Università degli Studi di Udine, mario@nussi.it.

1. Obiettivo della ricerca

Una ricostruzione del principio dell'inerenza che muove da concetti di ordine generale quali il principio della contribuzione in ragione della capacità contributiva, la struttura della fattispecie tributaria ed i collegamenti intercorrenti tra i suoi elementi fondamentali, la dinamica del prodursi degli effetti giuridici (nomodinamica) può apparire, quantomeno, poco convenzionale.

Tale preoccupazione mi induce a fornire alcune preliminari precisazioni riguardanti la chiave di lettura del lavoro tese ad illustrare le motivazioni di siffatta connotazione concettuale dell'elaborato che, soprattutto nella sua parte iniziale, indugia su questioni a prima vista “*poco inerenti*” con l'oggetto dell'indagine.

Sin dai miei iniziali approcci con i lavori prodotti sullo specifico argomento ho, seppure in forma latente, avvertito un senso d'incompletezza e di non totale convincimento nei confronti delle trattazioni concernenti il principio dell'inerenza. In effetti, traspare una generalizzata rinuncia a delineare un modello in grado di descrivere i contenuti e le finalità sottese al particolare istituto, tale da consentire l'ancoramento dell'indagine a quei saldi principi generali che fungono da indispensabili punti di riferimento per orientarsi all'interno della materia.

Ineluttabilmente tale circostanza, in buona parte ascrivibile alla peculiare ritrosia della richiamata tematica ad essere inquadrata in un'ottica di squisita matrice giuridica, ha sovente condotto ad un significativo svilimento del livello di scientificità della produzione letteraria concernente lo specifico argomento. Quest'ultimo, in effetti, è diffusamente inteso e proposto come un'esigenza di ordine logico imposta dalla natura delle cose; al punto che è del tutto naturale che una spesa personale dell'imprenditore (quale potrebbe, ad esempio, rilevarsi l'acquisto di un orologio da polso) non possa concorrere alla determinazione del reddito d'impresa perché ... non inerente.

Appunto questo soffuso senso di incompletezza ed insoddisfazione nei confronti di gran parte delle trattazioni condotte sul tema dell'inerenza, nonché dell'orientamento giurisprudenziale

della Cassazione ancorché recentemente (solo) parzialmente modificato ⁽¹⁾ ⁽²⁾, mi ha indotto ad intraprendere un'indagine ricognitiva preliminarmente rivolta all'enucleazione dei fondamenti giuridici di tale principio e, più in particolare, ad incentrare gli sforzi ricostruttivi, prima ancora che sulla mera analisi descrittiva della disciplina positiva, sulla coerente ed armoniosa coesione delle regole di misurazione del prelievo intorno ai fondamentali principi ordinatori caratterizzanti la materia tributaria.

In buona sostanza, l'ambizioso intendimento che traccia le linee direttrici di svolgimento del lavoro è quello di intraprendere una rivisitazione in chiave sistematica del tessuto legislativo, presupponente l'immanenza nella disciplina positiva di elementi di coerenza, i quali tuttavia necessitano di essere evidenziati, e dunque valorizzati, attraverso un'opera esegetica, pur sempre condotta nel rispetto del significato testuale del dato positivo, protesa a disporre ordinatamente le differenti preposizioni normative in guisa da esaltare quel legame di coerente coesione intercorrente tra queste ed i principi generali sovrintendenti la disciplina tributaria.

In altri termini, il postulato metodologico da cui sono state prese le mosse è stato quello di assumere le singole disposizioni legali non come il frutto di contingenti esigenze legislative, bensì come momenti di emersione ed attuazione dei valori desumibili dai principi generali. L'idea di fondo della presente ricostruzione è che ogni principio ordinatore sovraordinato informi di sé le singole disposizioni realizzando una fitta rete di relazioni concettuali in assenza delle quali verrebbe a mancare quell'essenziale "polo dialettico" in grado non solo di svolgere la precipua funzione ordinatoria, ma che conferisce, altresì, quella portata di norma generale venendo meno la quale tali principi finirebbero con l'annullarsi chiudendosi in se stessi ⁽³⁾.

Sulla base di queste ipotesi di lavoro si intende condurre uno studio intorno al principio dell'inerenza il cui tratto qualificante sia l'enucleazione dei suoi fondamenti giuridici, attraverso un procedimento di astrazione logica volto a ricercare i criteri di collegamento con i principi ordinatori sovrintendenti il settore tributario. Tale lavoro consentirà di osservare il

¹⁾ Le contenute dimensioni del presente documento consentono di riportare un numero particolarmente esiguo di citazioni bibliografiche. Mi limiterò a fornirne solo alcune scusandomi per le (inevitabili) omissioni.

²⁾ Solo di recente, in occasione delle ordinanze n. 450 del 11 gennaio 2018 e n. 3170 del 9 febbraio 2018, la Cassazione sembrerebbe aver superato il precedente orientamento che ravvisava il fondamento della regola dell'inerenza nel comma quinto dell'articolo 109 Tuir affermando che "*il principio di inerenza è principio generale inespreso, immanente alla nozione di reddito d'impresa*".

³⁾ Un simile coordinamento intrinseco tra i due poli dialettici, tale da determinare che ogni enunciato normativo costituisca unità sintetica dei valori espressi dai principi costituzionali e generali, costituisce la condizione necessaria ad assicurare una base sistematica delle norme medesime. Così TRIMELONI, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 1979, 128

principio dell'inerenza da una prospettiva di più ampio respiro, maggiormente idonea, a mio avviso, a cogliere appieno la portata della tematica analizzata ed in grado di indirizzare il lavoro di ricostruzione verso una direzione, che personalmente reputo maggiormente produttiva e feconda di spunti, protesa al sostanziale superamento di una visione ristretta e superficiale delle problematiche che solitamente si agitano intorno al tema dell'inerenza e, principalmente, in grado di tirar fuori dalle secche della qualificazione quale mera esigenza di ordine logico il principio medesimo.

Invero, non era mio iniziale intendimento quello di spingermi talmente in alto al punto da arrivare a scomodare i massimi sistemi, né quello di fornire una versione ricostruttiva a tal punto articolata; tuttavia nel corso dello svolgimento del lavoro sono stato via via indotto a procedere attraverso un percorso di generalizzazione sino al punto da toccare le questioni innanzi accennate sulla scorta delle quali ritengo di aver fornito a me stesso una versione, seppure non in grado di fornire stabili e definitive conclusioni sul punto, quantomeno capace di attenuare quel senso di intima insoddisfazione innanzi accennato.

2. Piano dell'opera.

2.1 Il fondamento della regola dell'inerenza attraverso l'esame di alcuni principi ordinatori del sistema tributario.

La ricerca muove dall'esame delle ricostruzioni fornite dagli studiosi di teoria generale del diritto ⁽⁴⁾ in merito ai meccanismi di ordine tecnico-giuridico attraverso cui dal concreto verificarsi del fatto si producono i correlati effetti astrattamente disposti dagli enunciati normativi.

L'individuazione della ragione sottostante la genesi degli effetti nell'esigenza, avvertita dall'ordinamento in fase prelegislativa, di apportare mutamenti alla situazione giuridica preesistente in risposta al concreto verificarsi di una situazione ritenuta portatrice di uno specifico interesse, pone nel dovuto risalto i concetti di rilevanza ed efficacia del fatto esprimenti, il primo, la situazione presa in considerazione dalla comunità giuridica in relazione ad una determinata circostanza, il secondo la reazione, in termini di modificazioni apportate alla realtà giuridica, da parte dell'ordinamento in risposta al verificarsi del fatto rilevante (ed in ragione della sua rilevanza).

La circostanza concretamente verificatasi, se e nella misura in cui risponde al peculiare

⁴⁾ Il riferimento è alle riflessioni tese a ricostruire il nesso tra fattispecie ed effetti svolte, tra gli altri, da BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, in VASSALLI (diretto da), *Trattato di diritto civile italiano*, Torino, 1952, vol. II, 2, 5 ss.; FALZEA, *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, Milano, 1965, vol. XIV, 432 ss., part. 455 ss.; CAUTADELLA, *Fattispecie e fatto I Fattispecie*, in *Enc. dir.*, Milano, 1967, vol. XVI, 926 ss., part. 932 ss..

modello normativo di riferimento, assurge a livello di fatto giuridico, espressione quest'ultima in grado di evocare una situazione portatrice di una ben determinata condizione di interesse per l'ordinamento (fatto rilevante) suscettibile, in quanto tale, di generare una reazione, in termini di produzione di effetti giuridici, relazionata al grado di rilevanza rivestito dalla vicenda.

Dalle considerazioni in punto di individuazione di quali (e quanti) interessi giuridici la specifica circostanza sia in grado di suscitare, affiora un sostanziale parallelismo tra l'evidenziata necessità di condurre un accurato esame riferito ai contenuti della situazione storicamente verificatasi, tesa a cogliere quali elementi circostanziali di questa rivestono un sostanziale rilievo sul piano giuridico, ed il sindacato di inerenza il quale, in buona sostanza, si risolve in un processo logico di sussunzione del fenomeno concretamente avveratosi nello specifico modello paradigmatico del fatto giuridico al fine di escludere tutti gli elementi circostanziali che fuoriescono da tale particolare schema morfologico. La riscontrata estraneità disvela infatti l'assenza di qualsivoglia rilievo giuridico di questi; sicché, quantomeno con riferimento al nostro settore disciplinare, debbono ritenersi inidonei a generare alcuna reazione, in termini di produzione di effetti giuridici, da parte dell'ordinamento.

La riscontrata similitudine consente di ricondurre l'inerenza alle richiamate problematiche di teoria generale del diritto, talché l'esaminato principio assume una portata di più ampio respiro che lo conduce ben oltre gli angusti limiti della categoria del reddito d'impresa, all'interno dei quali lo stesso è sovente riferito, e lo spinge sino al punto di informare di sé non solo il complesso dei tributi previsti dalla disciplina tributaria, ma l'intero ordinamento giuridico ⁽⁵⁾.

Siffatta prescrizione, che, come si è detto, accomuna tutti i settori dell'ordinamento, è resa particolarmente avvertita nel settore tributario in relazione al quale la Costituzione ha consacrato il principio in virtù del quale la contribuzione alle pubbliche spese da parte di tutti coloro i quali entrano in rapporto con lo Stato debba avvenire *in ragione della capacità contributiva* di ognuno.

Appunto la vigenza di tale principio, posto a tutela della fondamentale esigenza di assicurare che il tributo dovuto da ciascun consociato sia correlato all'attitudine soggettiva a sopportarne

⁵) Cfr. PARESCHE, *Interpretazione (filosofia)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1972, vol. XXII, 204 ss. (part. 206-7) ad avviso del quale l'esame del fatto, consistente nell'operazione di identificazione nella circostanza storicamente determinatasi gli elementi della fattispecie astratta in modo da poter ricondurre al tipico il fatto concreto, costituisce il punto fondamentale di tutta la fenomenologia giuridica.

il peso da costui palesata attraverso la concreta realizzazione della situazione economicamente significativa, amplifica nel nostro settore disciplinare l'esigenza di assicurare un saldo ancoramento del prelievo (*effetto*) al grado di giuridicità (*rilevanza*) del fatto, ossia alla misura in cui l'evento realmente accaduto trovi rispondenza nei confronti dello schema del fatto giuridicamente rilevante, astrattamente delineato dalla disciplina positiva ⁽⁶⁾.

2.2 L'enucleazione del fatto giuridicamente rilevante e la definizione dei tratti caratterizzanti l'attività d'impresa fiscalmente significativa.

Sulla scorta delle precedenti considerazioni andrà opportunamente rivalutata la nozione di oggetto del tributo, sovente relegato tra i concetti di ordine squisitamente economico e come tale reputato del tutto ininfluenza sul piano giuridico, in grado di esprimere quella significativa grandezza economica che anima ed ispira la determinazione del correlato prelievo ⁽⁷⁾. Tale specifico aspetto, attraverso cui viene a riflettersi la *ratio* sottesa al particolare tributo, necessita di essere dettagliatamente esaminato al fine di poterne cogliere la composizione nei suoi componenti elementari, atteso che il fenomeno richiamato assume una sua peculiare connotazione e dimensione valevole ai fini della determinazione del connesso prelievo.

Invero, non deve perdersi di vista che il fatto imponibile sia assunto, ai fini della disciplina del prelievo, secondo una sua precipua connotazione giuridica. Ciò rende dunque necessario integrare il lavoro di astrazione, inizialmente condotto sulla sola definizione legale del presupposto, attraverso un esame della disciplina di misurazione, intesa come composizione e determinazione, della base imponibile dimodoché dall'esame integrato dei due profili normativi affiori l'effettiva configurazione assunta dall'oggetto dell'imposizione ossia, per maggior chiarezza, quella particolare manifestazione di ricchezza che giustifica (prima) il tributo sul piano della eguaglianza tra i consociati, e sovrintende (poi) alla coerenza interna dell'istituto giuridico.

Siffatto imprescindibile lavoro di analisi della disciplina positiva deve senz'altro muovere dalle definizioni legali della situazione costituente il presupposto del tributo per poi, una volta che si sia provveduto ad estrapolare la manifestazione di ricchezza in grado, verosimilmente, di fornire all'intero impianto disciplinare la sua giustificazione in termini di coerente

⁶) Cfr. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 249-250.

⁷) Sulla necessità di orientare l'indagine nella direzione dell'individuazione del "fatto rilevante" in materia tributaria, FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 448. Afferma l'opportunità di recuperare, nell'analisi giuridica dell'imposta, il concetto di oggetto inteso quale "... indice "economico" – comunque qualificato giuridicamente, in quanto derivante dall'analisi dell'intera fattispecie imponibile – di capacità contributiva cui il tributo deve pur sempre rapportarsi ai fini di un adeguato riscontro di costituzionalità" NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 5-6.

correlazione degli elementi materiali intorno la sua *ratio* unificatrice, procedere alla verifica di tale provvisoria chiave di lettura vagliando i risultati in tal modo ottenuti con le ulteriori disposizioni legali attraverso le quali si delinea la complessiva architettura unitaria ed organica del tributo ⁽⁸⁾.

Una volta ultimata la ricognizione sui fondamenti del principio, si intende procedere ad un esame maggiormente ravvicinato della disciplina positiva concernente la determinazione del reddito d'impresa, settore disciplinare che per consolidata tradizione costituisce il banco di lavoro privilegiato del principio dell'inerenza.

A tale proposito, le considerazioni in precedenza svolte rendono avvertiti di come l'individuazione dei contenuti ascrivibili al principio dell'inerenza richieda la preventiva enucleazione della particolare accezione di reddito d'impresa fiscalmente significativa nei confronti della quale andrà condotto quel lavoro di sussunzione dell'evento concretamente determinatosi.

Attraverso siffatto elemento viene, appunto, ad esprimersi il fattore in grado di esprimere il nesso di inerenza, ossia il principio ispiratore di fondo cui risulta informato il complessivo assetto disciplinare del tributo, in relazione al quale è possibile ravvisare i tratti di rilevanza riferibili al concetto di reddito d'impresa significativo sul piano degli effetti connessi al momento tributario.

Si avverte pertanto l'utilità di delineare, attraverso l'esame del materiale legislativo regolante la determinazione del reddito d'impresa, il particolare fattore di concordanza in riferimento al quale differenti elementi concorrenti a comporre la base imponibile (ricavi, costi, plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, gratuità ecc.) rinvencono il loro comune denominatore, ossia il particolare tratto la cui generalizzata ricorrenza giustifica la congiunta assunzione, ai fini della misurazione del dato passibile d'imposizione, di componenti a prima vista eterogenei e discordanti tra loro ⁽⁹⁾.

La varietà morfologica delle richiamate voci concorrenti a determinare il valore di sintesi (reddito d'impresa) non può ricomporsi attraverso un loro nesso di collegamento con lo svolgimento dell'attività produttiva, sicché la soluzione, maggiormente diffusa, che assume il reddito d'impresa quale frutto dell'oggettivo svolgimento dell'attività commerciale non trova conferma nella disciplina di quantificazione della base imponibile.

Differentemente, la vigente disciplina positiva lascia trasparire convergenti indicazioni in

⁸) In tal senso FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, s.d., 20 e ss., part. 46.

⁹) Sulla connotazione del reddito d'impresa sotteso alla disciplina positiva si rinvia a MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa – inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 66 e ss..

ragione delle quali è dato rinvenire quale fattore di aggregazione capace di ricondurre nell'orbita dell'impresa, ammettendoli a concorrere alla misurazione del dato passibile d'imposizione, tutti i fenomeni i quali, ancorché estranei allo svolgimento delle operazioni tipiche dell'impresa, siano ad essa ascrivibili sulla base della comune condizione fornita dalla circostanza che tali vicende, a differente titolo, concernano i beni coinvolti nelle vicende d'impresa (beni relativi all'impresa).

Siffatta prospettazione conduce ad affermare che l'attività d'impresa fiscalmente significativa viene ad esprimersi attraverso l'azione gestoria condotta sull'organizzazione dei beni, ossia quella particolare attività che rinviene i suoi momenti più significativi nell'acquisizione e nella successiva disposizione ordinata, secondo le modalità soggettivamente reputate più convenienti sul piano economico, dell'insieme dei fattori produttivi, ovvero, più genericamente, di tutti i beni a differente titolo coinvolti, ad opera dell'imprenditore, nelle vicende concernenti l'impresa nel comune intendimento di perseguire l'ottenimento di novella ricchezza, attraverso un procedimento che normalmente (ma non necessariamente) si risolve nella cessione dei beni o prestazione di servizi, per effetto dell'accrescimento del valore di ciascun singolo bene ad essa ascritto in vista di un suo impiego diretto, strumentale od anche meramente eventuale.

2.3 Il sindacato di inerenza delle vicende imprenditoriali ed il loro rilievo reddituale.

Una volta individuata nella variazione di valore fatta registrare dai beni intenzionalmente ascritti all'impresa la *ratio* universale in grado di rappresentare la particolare connotazione con cui il legislatore ha consapevolmente identificato il reddito dell'impresa fiscalmente significativo, si disporrà di una preziosa chiave di lettura grazie alla quale formulare avvedutamente un sindacato in punto di inerenza alla specifica manifestazione di ricchezza legislativamente prescelta dei differenti aspetti delle circostanze di fatto storicamente verificatesi. Sicché, riferimento alla materia del reddito d'impresa, il necessario ed insopprimibile rapporto di collegamento intercorrente tra l'evento fenomenico e l'attività imprenditoriale è dato individuarlo, essenzialmente, nella circostanza che questo (evento), a qualsivoglia titolo, sia riconducibile a quell'insieme coordinato di operazioni tese alla creazione di nuova ricchezza da conseguirsi per effetto dell'accrescimento di valore di ciascun singolo bene a qualsiasi titolo entrato a far parte del patrimonio fiscalmente ascrivibile all'impresa.

2.4 Il concorso dei componenti positivi e negativi di reddito alla determinazione del

risultato economico fiscalmente significativo.

Le conclusioni che precedono mi inducono a prendere le distanze dalle opinioni di coloro che rinvencono nell'inerenza un principio inespresso, imposto dall'esigenza di introdurre una regola di salvaguardia del sistema, in forza del quale ammettere al concorso alla misurazione del reddito d'impresa i soli costi sostenuti nell'ottica dell'acquisizione di beni funzionali allo svolgimento dell'attività caratteristica dell'impresa, ancorché in chiave indiretta, prospettica ed anche potenziale.

Differentemente, l'aver individuato il nesso di inerenza alla particolare categoria reddituale nell'avvenuto inserimento del bene nel patrimonio fiscalmente ascrivibile all'impresa svincola del tutto il concorso del componente reddituale dalle ragioni che hanno guidato questa insindacabile scelta dell'imprenditore. Sicché, una volta acclarata sulla base dell'oggettivo riscontro documentale la destinazione imprenditoriale impressa al bene, le variazioni di valore a qualsiasi titolo conseguite nell'intervallo di tempo intercorrente tra la data di ingresso e quella di estromissione dal patrimonio ascrivibile alla particolare impresa concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa, seppure attraverso metodologie di rilevazione e tempi differenziati.

Invero, il sistema rinviene i suoi meccanismi di tutela della chiusura del ciclo impositivo nei confronti della partecipazione al computo del reddito di spese sostenute per l'acquisizione di beni in vista del soddisfacimento dell'impiego personale o dei soci più che nel ricorrere di un principio inespresso di inerenza nelle regole, statuite dalla disciplina positiva, che sanciscono il concorso alla determinazione del reddito del valore dei beni nel caso di loro destinazione a finalità aliene da quelle imprenditoriali.

Ciò evidenziato, il fuoco dell'indagine andrà condotto sul differente e successivo piano dell'analisi del tipo di collegamento tra i singoli componenti patrimoniali relativi alla particolare impresa e l'attività caratteristica di questa.

In buona sostanza, occorrerà richiamare, in sintesi, la partizione interna alla categoria dei beni relativi all'impresa nelle tre differenti tipologie o classi di beni: beni-merce, beni strumentali e beni patrimoniali.

Come si è già indicato, tutti i beni riconducibili alle richiamate classi rispondono appieno al fattore accomunante l'intera categoria dei beni relativi all'impresa consistente nella loro generalizzata partecipazione alla determinazione del reddito in ragione delle variazioni di valore realizzatesi con riferimento a ciascun singolo elemento. Ciò nondimeno, dette variazioni giungono a realizzarsi secondo moduli differenziati tra loro, il che conduce a significative distinzioni riguardanti le modalità e le tempistiche di imputazione dei correlati

componenti di reddito ai differenti periodi d'imposta.

Segnatamente, l'acquisizione di fattori da impiegare nell'attività produttiva (beni-merce e beni strumentali), ovvero di altre tipologie di beni (beni patrimoniali) darà luogo, comunque, a vicende rilevanti in punto di determinazione del reddito (inerenti), per il fatto stesso di concernere l'acquisto di beni relativi all'impresa.

Con riferimento a quei soli riconducibili alla classe dei beni merce, la vigente disciplina di imputazione al periodo, nel richiamare le modalità tecniche di rilevazione contabile delle vicende concernenti le variazioni di valore di questi, sancisce la ricorrenza di un componente negativo di reddito in concomitanza alla sua acquisizione, e di uno positivo al momento della dismissione del prodotto finito o servizio, per la cui realizzazione il fattore produttivo (bene merce) è stato impiegato.

Differentemente, per quanto attiene le variazioni valore dei beni strumentali e quelli estranei allo svolgimento delle funzioni produttive aziendali, esse senz'altro concorreranno, indistintamente con tutte le altre, al risultato fiscalmente significativo, ma ciò solo attraverso un dato di sintesi, espressivo della variazione complessivamente maturata, il quale andrà riferito al periodo amministrativo in cui lo stesso risulterà realizzato, il che generalmente coincide con la definitiva fuoriuscita del bene dal patrimonio fiscalmente ascrivibile all'impresa.

È innegabile come tutto ciò comporti un problema di prova della effettiva destinazione funzionale all'attività caratteristica, o meno, impressa ai beni di volta in volta acquisiti ad opera dell'operatore economico; tuttavia occorre non perdere di vista che tale particolare questione attiene esclusivamente i tempi e le modalità della partecipazione alla determinazione del reddito fiscalmente rilevante delle spese sostenute in relazione alla loro acquisizione. Essa pertanto si colloca su di un piano distinto, e successivo, rispetto quello concernente il riscontro di un sostanziale rilievo giuridico del fatto, e dunque dell'inerenza dei correlati componenti positivi e negativi di reddito.

Conclusivamente, la partecipazione di componenti positivi e negativi alla determinazione del reddito d'impresa viene a dipendere dall'esito di un sindacato di inerenza da condursi sugli elementi circostanziali del fatto storicamente avvenuto. Tali eventi, se e nella misura in cui concernano il coinvolgimento, la fuoriuscita o comunque circostanze attinenti le vicende di un bene qualificato come relativo alla specifica impresa potranno, anzi dovranno, concorrere, sia pure secondo differenziati moduli a seconda della destinazione funzionale o meno a questi impresa, alla determinazione del reddito, il che avviene attraverso la generalizzata partecipazione delle variazioni di valore da ciascun cespite ottenute con riferimento al periodo

di loro afferenza all'impresa.

Una volta messa in luce la netta distinzione di piani intercorrente tra la (preliminare) fase della valutazione dell'inerenza dei componenti di reddito esprimenti, sinteticamente o per partite contrapposte, la variazione complessiva di valore ottenuta sul singolo bene con riferimento al periodo di sua permanenza nell'impresa, da un lato, e quella (susseguente) concernente la determinazione delle modalità ed i tempi attraverso cui i correlati componenti positivi e negativi di reddito concorrono alla determinazione del risultato imponibile, dall'altro, risulta del tutto evidente come il rilievo riferibile al ricorrere, o meno, di un rapporto funzionale tra il bene e l'attività commerciale condotta dall'impresa attenga solo il secondo dei richiamati momenti.

Invero, tali precisazioni consentiranno di puntualizzare come il collegamento tra la spesa (simboleggiante il valore di acquisizione del bene) e l'attività produttiva tipica dell'impresa attenga il solo differente, e successivo, profilo del regime attraverso cui sono imputate ai differenti periodi d'imposta i componenti negativi e positivi di reddito riconducibili allo specifico bene immesso nel circuito dei beni fiscalmente ascrivibili all'impresa. In effetti, al di là di tale susseguente aspetto, resta universalmente valido il principio in forza del quale tali componenti, sinteticamente ovvero per voci contrapposte, in ogni modo forniscono la rappresentazione in termini monetari dei differenziali di valore subite dal singolo bene nel periodo di sua pertinenza all'impresa il che, come più volte rimarcato, unicamente rileva in punto di inerenza del fatto ai fini della partecipazione alla determinazione del reddito d'impresa fiscalmente significativo.

3. Conclusioni

La forza persuasiva dei risultati ottenuti mi induce a prospettare una simile versione ricostruttiva del principio di inerenza, ancorché connotata da un certo qual grado di astrazione (ma non di astrattezza).

Ineluttabilmente numerose restano le questioni ancora aperte, d'altro canto il lavoro assolutamente non ha la pretesa di offrire la definitiva e sicura collocazione delle innumerevoli ed imponderabili problematiche che la realtà concreta è in grado di fornire. L'auspicio è quello di offrire un contributo allo sviluppo delle idee prospettando una chiave di lettura organica della disciplina, che a volte si presenta frammentaria e lacunosa agli occhi dell'operatore giuridico, senza alcuna pretesa di giungere a soluzioni definitive ed irremovibili.

Ottavio Nocerino