



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

3

2016

PARTE PRIMA

I limiti alla trasposizione in ambito Iva del sindacato sull'antieconomicità dei costi

di Sara Bernardi
Dottoranda in Scienze Giuridiche
Università degli Studi di Udine

ABSTRACT

The article begins with a critical analysis concerning the procedure, increasingly used by the financial administration, that values the idea of "being economic" as the main tool of tax assessment. Offices, using the normal value as comparison parameter, deny the deductibility of "uneconomic" costs, considered as "abnormal" and "disproportionate" compared to ordinary rules the entrepreneur should pursue.

As regards the context of direct taxation, this concept has been consolidated also in law cases of legitimacy's judges, which raises many doubts about the excessive importance given to this amendment standard.

The paper aims to analyze how, by transposition to the context of Value Added Tax of these claims based on "anti-economic" costs, the financial administration, endorsed by the judges of legitimacy, tends to deny the deduction of tax related to the above mentioned "anti-economic" costs.

However, the author wants to underline that it is the same structure of Value Added Tax that confirms the limits and the irrelevance, of these adjustments, destined to be illegitimate considering the principles of Value Added Tax itself.

SINTESI

L'articolo prende le mosse da un'analisi critica avente ad oggetto il modo di operare dell'Amministrazione finanziaria che, sempre più frequentemente, valorizza l'"economicità" quale strumento principale dell'attività accertativa: gli Uffici, utilizzando il valore normale come parametro di confronto, disconoscono la deducibilità dei costi "antieconomici", poiché ritenuti "anomali" e "sproporzionati" rispetto agli ordinari canoni che dovrebbe perseguire l'imprenditore.

Nell'ambito dell'imposizione sui redditi, tale concetto si è consolidato anche nella giurisprudenza di legittimità, suscitando non poche perplessità in ordine all'eccessiva valorizzazione di questo criterio di rettifica.

Il lavoro si propone di analizzare come dalla trasposizione in ambito Iva delle pretese fondate sull'antieconomicità dei costi, l'Amministrazione finanziaria, con l'avallo dei giudici di legittimità, tenda a negare il diritto alla detrazione dell'imposta a fronte di costi considerati "antieconomici".

Tuttavia, si vuole evidenziare come sia lo stesso meccanismo applicativo dell'Iva a confermare i limiti e l'irrelevanza, di tali rettifiche, destinate a risultare illegittime in ordine alla stessa disciplina che governa questa imposta.

SOMMARIO: 1. L'antieconomicità nel sindacato delle operazioni imprenditoriali –

2. I limiti alla trasposizione in ambito Iva – 3. L'irrilevanza ai fini Iva dei sindacati amministrativi sui costi considerati "antieconomici"

1. L'antieconomicità nel sindacato delle operazioni imprenditoriali

Dal punto di vista aziendalistico, l'economicità rappresenta la capacità di massimizzare il rendimento delle risorse utilizzate: assumendo rilevanza ai fini dell'attività complessivamente considerata e non della singola operazione commerciale, è da considerarsi "economica" l'attività svolta in modo tale che l'insieme delle componenti positive garantisca almeno la copertura dei costi dei fattori di produzione.

Ciò che si osserva sul versante tributario, in materia di economicità/antieconomicità, è ben lontano dalle suesposte considerazioni aziendalistiche-gestionali.

Adottandolo sempre più frequentemente come strumento centrale nell'attività accertativa, l'Amministrazione finanziaria fonda sull'economicità il sindacato¹ e la conseguente rettifica delle operazioni poste in essere dal contribuente²: l'Amministrazione qualifica come antieconomiche le singole operazioni che si presentano anomale rispetto agli ordinari canoni che dovrebbe perseguire l'imprenditore³.

¹ Inizialmente gli accertamenti fondati sull'antieconomicità delle operazioni avevano come oggetto il sindacato dei compensi degli amministratori di società. Si veda, M.C. FREGNI, *Note in tema di deducibilità (dal reddito d'impresa) dei compensi corrisposti agli amministratori di società*, in *Rass. trib.*, 2011, 857, note 27 e 28, in cui si evidenzia come in giurisprudenza si fronteggino due diversi indirizzi interpretativi: uno volto ad ammettere la sindacabilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei compensi ritenuti eccessivi ed "antieconomici" (Cass. 27 settembre 2001, n. 12813; Cass. 30 ottobre 2001, n. 13478); l'altro volto a negarla valorizzando la libertà di scelta imprenditoriale (Cass. 9 maggio 2002, n. 6599; Cass. 31 ottobre 2005, n. 2155).

² G. FERRANTI, *Il principio di inerenza "quantitativa": la sindacabilità dei comportanti antieconomici*, in *Corr. trib.*, 2010, 1409 ss.

³ Le valutazioni, insieme alle conseguenti rettifiche, poste in essere dall'Amministrazione finanziaria, si fondano sull'idea in base alla quale secondo l'*id quod plerumque accidit* il contribuente che svolge un'attività economica dovrebbe indirizzare le proprie scelte verso una massimizzazione dei profitti e una conseguente riduzione dei costi. Si veda M. NUSSI, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, in *Riv. giur. trib.*, 2/2015, 166. Per la giurisprudenza che avalla questo modo di operare degli Uffici, si veda Cass. 9 febbraio 2001, n. 1821: "la regola alla quale si ispira chiunque svolga una attività economica è quella di ridurre i costi, a parità di altre condizioni. Pertanto, in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una diversa giustificazione razionale, è legittimo il fondato sospetto che la incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realtà"; Cass. 27 settembre 2013, n. 22130:

Gli Uffici, utilizzando come parametro di confronto il c.d. valore normale, disconoscono la deducibilità di costi considerati "antieconomici", in quanto "anomali", "sproporzionati", quindi non inerenti, con il forte rischio di un sindacato del merito dell'attività imprenditoriale⁴.

Nell'ambito dell'imposizione sui redditi, il concetto di antieconomicità, a partire dalla sentenza della Corte di Cassazione del 9 febbraio 2001 n. 1821⁵, si è consolidato in quel filone giurisprudenziale (della c.d. "antieconomicità"), che suscita non poche perplessità in ordine all'eccessiva valorizzazione di tale criterio di rettifica, volto ad ammettere la valutazione della "coerenza" delle scelte imprenditoriali⁶: corollario di tale valorizzazione è quello di ritenere pienamente legittimo l'accertamento ex dell'art. 39, c. 1 lett. d) D.P.R. n.600/73⁷, basato

"chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo l'*id quod plerumque accidit*, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti"; Cass. 15 settembre 2008, n. 23635; Cass. 15 settembre 2008, n. 23636: "i comportamenti che si pongono in contrasto con le regole del buon senso e dell'*id quod plerumque accidit* uniti alla mancanza di una giustificazione razionale (...), assurgono al ruolo di elementi indiziari gravi precisi e concordanti che legittimano il recupero a tassazione dei relativi costi".

⁴ D. STEVANATO, *Il principio di inerenza e la rilevanza contabile dei costi deducibili. Spese di pubblicità e rappresentanza*, Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle Commissioni Tributarie delle Regioni Veneto – Friuli Venezia Giulia – Trentino Alto Adige "Orientamenti consolidati e nuove prospettive nel diritto tributario italiano", Relazione in Magistratura-Tributaria.it, 2014.

⁵ Cass. 9 febbraio 2001 n. 1821, in cui si legge: "... in tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39, comma primo, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973".

⁶ A. SALVATI, *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza dell'accertamento induttivo*, in *Giur. trib.*, 2009, 616 ss.; A.M. PROTO, *Nuove pronunce in tema di antieconomicità del comportamento del contribuente*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 333, 335; G. FERRANTI, *Il principio di inerenza "quantitativa": la sindacabilità dei comportanti antieconomici*, cit., 1411.

⁷ Si intende fare riferimento alle numerose sentenze che valorizzano l'antieconomicità del comportamento del contribuente a supporto della legittimità degli accertamenti induttivi di cui all'art. 39, primo comma, lettera d) del D.P.R. 600/1973; si vedano ad esempio: Cass. 27 novembre 2000, n. 15268; Cass. 27 settembre 2000, n. 12813; Cass. 17 settembre 2001 n. 11645; Cass. 24 luglio 2002 n. 10802; Cass. 3 maggio 2002, n. 6337; Cass. 26 gennaio 2007, n. 1711; Cass. 18 maggio 2012, n. 7871; Cass. 16 gennaio 2009 n. 951; Cass. 17 aprile 2015 n. 7838, Cass. 15 settembre 2009, n. 23634; Cass. 15 settembre 2008 n. 23636; Cass. 11 gennaio 2008, n. 417; Cass. 29 gennaio 2008, n. 1915; Cass. 23 gennaio 2008, n. 1409; Cass. 27 gennaio 2010 n. 1647; Cass. 20 marzo 2013, n. 6918; Cass. 6 settembre 2013, n. 20514, Cass. 30 dicembre 2015, n. 26036. Per un'analisi critica in materia di accertamenti induttivi fondati sull'antieconomicità si veda A. BALLANCIN, *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale e il "dover essere" tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, parte II, 206 "l'antieconomicità diviene uno strumento funzionale all'accertamento (...), il dato "noto" da cui partire per presumere, eventualmente insieme ad altri fatti indiziari, ex art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/19973, la mendacità dei dati dichiarati dal contribuente".

sull'inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili.

L'argomento principalmente utilizzato dalla Suprema Corte nel legittimare gli avvisi di accertamento, fondati sul disconoscimento della deducibilità dei costi considerati "antieconomici", è quello della rilevante discrepanza tra il valore normale e l'effettivo corrispettivo applicato nella prestazione⁸, inferendo da detta divergenza, come conseguenza tutt'altro che lineare, la non veridicità di quanto contabilizzato e/o la non inerenzia degli oneri stessi.

Dall'analisi della stessa giurisprudenza che si è espressa in materia di "antieconomicità", emerge come essa sia spesso dispersiva, sensata nella conclusioni, ma disorientante nelle motivazioni, che spaziano dalla mancata registrazione di ricavi, alla documentazione dei costi, all'inerenzia, sfiorando i concetti di elusione, abuso del diritto, ed entrando nel merito dei comportamenti aziendali⁹.

Non sono poche le riflessioni che possono essere sviluppate circa questo modo di operare dell'Amministrazione finanziaria, avallato dai giudici di legittimità¹⁰.

⁸ Per un'analisi del citato filone giurisprudenziale si veda A. FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 498 ss., Postilla a Cass. 22 maggio 2002 (14 gennaio 2003), n. 398. In giurisprudenza si veda Cass. 24 luglio 2002, n. 10802: "Esiste, in realtà, un principio generale, desumibile dall'art. 9 del D.P.R. n. 917/1986, in base al quale l'Amministrazione è tenuta a valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il normale valore di mercato,.... è evidente che questo criterio non ha una funzione meramente contabile, di indice per riportare in moneta legale gli elementi di reddito espressi in natura o in altra moneta diversa da quella legale, ma assume un preciso valore sostanziale, quello di indicare il criterio di valutazione delle varie componenti, positive e negative del reddito, e perciò, anche dei limiti di ammissibilità delle componenti negative (...). Questo principio, ed il criterio oggettivo di valutazione delle varie prestazioni che ne discende, impediscono che possano essere posti in detrazione (o, più esattamente, che possano avere efficacia ai fini fiscali nei confronti dell'Amministrazione finanziaria) costi non economicamente giustificati, al di sopra, in maniera rilevante (e perciò superiore alle eventuali normali oscillazioni di mercato) rispetto ai prezzi praticati comunemente".

⁹ R. LUPI, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, 258.

¹⁰ A. BALLANCIN, *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il "dover essere" tributario*, cit., 200, "ciò che lascia più perplessi è l'idea che la convenienza economica di un'operazione commerciale, nella specie un acquisto di titoli, possa essere esclusa sulla base di una comparazione con il valore normale degli stessi, per desumere dal mancato rispetto del principio generale della corrispettività delle operazioni economiche, il carattere fittizio delle stesse e la conseguente indeducibilità dei relativi oneri". Si veda, inoltre, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, cit., 385, il quale mette in discussione la ricostruzione utilizzata dalla giurisprudenza, che richiama frequentemente il carattere non economico della condotta per allineare il componente reddituale al difforme valore normale in luogo dei corrispettivi pattuiti.

Innanzitutto, il reddito imponibile d'impresa si determina, salvo alcune eccezioni, sulla base dei corrispettivi contrattuali¹¹, non già di quelli meramente attesi: in un sistema improntato alla tassazione del reddito effettivo, l'attenzione deve essere posta su fatti indice di capacità economica realmente riferibili al contribuente, non su quelli meramente potenziali¹².

Dunque, fondare le rettifiche sull'antieconomicità intesa come sproporzione

¹¹ Sia l'articolo 85, in materia di ricavi, che l'articolo 86, in materia di plusvalenze, del TUIR si riferiscono al corrispettivo. La regola del valore normale è una regola dettata dalla necessità di convertire i corrispettivi in natura in corrispettivi in denaro "proprio perché è sui corrispettivi che si calcola l'imponibile": così, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Padova, 2013, 385. A parere dell'Autore non è, dunque, possibile estendere una regola fissata per tali esigenze in situazioni nelle quali le stesse non si presentano. I casi nei quali il legislatore prevede, per la determinazione dei componenti positivi e negativi, il richiamo al valore normale in luogo del corrispettivo pattuito rappresentano eccezioni rispetto alla regola generale di determinazione del reddito. Anche la disciplina sul *transfer pricing* "esterno", di cui all'articolo 110 comma 7 TUIR "ai (soli) fini della determinazione dei componenti positivi e negativi derivanti dalle operazioni infragruppo internazionali", è finalizzata a contrastare fenomeni di delocalizzazione di ricchezza verso Paesi con regime fiscale più favorevole: così sempre G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario*, Parte speciale, cit., 546. Lo stesso D. Lgs 147 del 2015 (recante misure per la crescita e la internazionalizzazione delle imprese), in attuazione della Legge delega n. 23 del 2014, con le norme di interpretazione autentica contenute nell'articolo 5, commi 2 e 3, prevede che: "2. La disposizione di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato. 3. Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347." Il legislatore, intervenendo espressamente con questa norma di interpretazione autentica, supera l'indirizzo della Cassazione teso invece ad avallare gli accertamenti volti alla rettifica di tutti i corrispettivi delle transazioni "domestiche" sulla base del valore normale e alla rettifica dei corrispettivi relativi alle cessioni di immobili o aziende sulla base dello scostamento degli stessi dai valori definiti ai fini dell'imposta di registro. Si voglia ricordare, inoltre, che in materia di accertamento con il D.I. 223/2006, convertito nella l. 248/2006, era stato modificato l'articolo 39, comma 1 lettera d) del D.P.R. 600/1973, prevedendo che, per le cessioni di immobili, la prova della incompletezza, falsità o inesattezza dei ricavi dichiarati "s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi." Questa modifica è, tuttavia, stata abrogata dalla l. 88/2009.

¹² A. FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, cit., 554; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, cit., 357, 358: in materia di ammontare del componente di reddito, afferma che non è consentito dare ingresso ad elementi reddituali quantificati in base a mere congetture soggettive o a calcoli probabilistici; "una diversa soluzione si scontrerebbe con la constatazione che buona parte della normativa sul reddito d'impresa tende proprio ad escludere la rilevanza dei valori soltanto stimati, o meglio tende ad escludere la rilevanza dei processi estimativi che stanno dietro a quei valori".

rispetto al valore normale di mercato comporterebbe un allontanamento dal principio di determinazione del reddito effettivo secondo criteri di tipo analitico-contabile¹³, rischiando di colpire una ricchezza che ha ad oggetto una capacità economica astratta, invece che realmente prodotta.

L'economicità/antieconomicità della singola operazione commerciale è un concetto che non trova fondamento nella normativa sostanziale¹⁴: dal punto di vista sostanziale, il giudizio sull'economicità/antieconomicità di un'operazione può trovare riscontro, più che nella disciplina del valore normale, in quella dell'inerenza. Il costo, infatti, può essere ripreso ad imposizione non in quanto incongruo, bensì, se non inerente, in quanto funzionale ad interessi extraimprenditoriali; l'antieconomicità (incongruità/sproporzione) del costo potrebbe rappresentare un sintomo della non inerenza del costo, senza l'applicazione della regola sostanziale del valore normale.

Nonostante il concetto d'inerenza sia riferibile ad un giudizio "qualitativo", l'Amministrazione deduce dall'eccessiva entità di una spesa un sintomo dello sviamento della stessa rispetto alle finalità imprenditoriali, sulla base di un profilo di inerenza "quantitativa"¹⁵, finendo forse col creare un inconsueto binomio

¹³ M. BEGHIN, *Lo "strano caso" dei compensi corrisposti agli amministratori soci di società di persone nella prospettiva del potere di sindacato del Fisco sulla congruità delle componenti negative del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 156, "l'indiscriminata sostituzione del valore normale ai corrispettivi contrattuali rischia di condurre, se elevata a regola generale, a tassazioni su imponibili rispondenti all'andamento del mercato piuttosto che a tassazioni su cifre esprimenti gli effettivi arricchimenti del contribuente".

¹⁴ M. NUSSI, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, cit., 167: salvo l'ipotesi soggettivamente ed oggettivamente delimitata, prevista dall'art. 143 T.U.I.R. (con *ratio* del tutto peculiare relativa agli enti non commerciali), l'antieconomicità delle singole operazioni non trova fondamento nella normativa sostanziale.

¹⁵ M. NUSSI, *Il giudizio di inerenza dei compensi agli amministratori tra insindacabilità delle scelte imprenditoriali e autonomia dai fenomeni simulatori o elusivi*, cit., 400 ss, "il profilo dell'antieconomicità va distinto a seconda che lo si osservi in linea astratta, e allora va sottolineato con forza come non si rinvenga alcuna regola che consenta di sindacare le scelte dell'imprenditore (anche se incongrue), ovvero lo si valuti come sintomo, elemento di fatto appunto, che, insieme con altri, integra una fattispecie presuntiva utilizzabile dall'Amministrazione finanziaria per disvelare il fine extraimprenditoriale del costo esorbitante"; G. FERRANTI, *Compensi agli amministratori: rileva il principio di inerenza "quantitativa"?*, in *Corr. trib.* 2011, 296 ss.; F. TUNDO, *I compensi agli amministratori tra indeducibilità "tout court" e giudizio di inerenza quantitativa*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 1049 ss.; E. MARELLO, *Deducibilità fiscale dei compensi corrisposti agli amministratori: il revirement della Cassazione*, nota a sentenza Cass. sez. tributaria, 9 maggio 2002, n. 6599, in *Giur. it.*, 2003, 189 ss., "esplicitando i parametri del giudizio di inerenza, emerge la centralità di utilità e normalità della spesa: criteri che ben si armonizzano con una dimensione

inerenza - congruità¹⁶.

Tuttavia, pur potendo rappresentare l'antieconomicità/sproporzione/anomalia un possibile sintomo di non inerenza del costo¹⁷, il giudizio "quantitativo" di inerenza deve comunque passare attraverso la corretta valutazione di tutti i parametri che afferiscono la componente negativa, dovendosi ritenere infondato ogni accertamento in cui l'incongruità è desunta da osservazioni monistiche, o dalla sola difformità rispetto ai valori di mercato.

L'approccio giurisprudenziale dovrebbe, dunque, essere più cauto e maggiormente procedimentale¹⁸.

quantitativa dell'inerenza"; E. MARELLO, *Involuzione del principio di inerenza*, in *Riv. dir. fin. e scienza delle finanze*, 2002, 480 ss., "si è visto sopra come al giudizio di inerenza venga attribuita da certa giurisprudenza e da alcune teoriche una dimensione quantitativa. Ciò è del tutto congruente con il principio di inerenza come correttamente 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". Sul profilo quantitativo dell'inerenza si veda anche D. STEVANATO, *Il principio di inerenza e la rilevanza contabile dei costi deducibili. Spese di pubblicità e rappresentanza*, cit., il quale, pur ammettendo un giudizio anche quantitativo e di congruità della spesa, sottolinea la necessità di porre molta attenzione ad un sindacato di questo tipo, che se troppo esteso finirebbe per sovrapporsi alle scelte imprenditoriali, negando la deducibilità di spese sostenute senza secondi fini. In giurisprudenza si veda Cass. 27 settembre 2000, n. 12813; in senso contrario si veda Cass. 9 maggio 2002, n. 6599.

¹⁶ In tal senso M. INTERDONATO, *Giudizio di razionalità economica e connesse problematiche di effettività ed inerenza del costo*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 307. A parere di chi scrive, il binomio creato tra i concetti di antieconomicità ed inerenza, risponde probabilmente ad una logica funzionale dal punto di vista dell'onere probatorio, ossia per far ricadere l'onere probatorio dell'inerenza dei costi in capo al contribuente, a fronte di contestazioni basate sull'antieconomicità e incongruità del costo. È, invero, consolidato l'orientamento secondo il quale l'onere di dimostrare l'esistenza dei fatti che determinano la sussistenza di costi ed oneri deducibili nonché la presenza dei requisiti previsti dal turispetti al contribuente. L'onere di dimostrare l'inerenza dei costi ricade in capo al contribuente laddove l'Amministrazione finanziaria alleggi contestazioni riguardanti l'imputabilità della componente negativa all'attività d'impresa: si vedano ad esempio Cass. 2 aprile 2010, n. 8072; Cass. 7 marzo 2014, n. 5349.

¹⁷ M. BEGHIN, *Lo "strano caso" dei compensi corrisposti agli amministratori soci di società di persone nella prospettiva del potere di sindacato del Fisco sulla congruità dei componenti negative del reddito d'impresa*, cit., 151: l'abnormità del corrispettivo potrebbe rilevarsi sintomatica di un'operazione solo parzialmente riconducibile al programma imprenditoriale.

¹⁸ M. NUSSI, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, cit., 168. In giurisprudenza, tra le sentenze che si pongono nella direzione che va verso un utilizzo procedimentale dell'antieconomicità si vedano: Cass. 4 giugno 2014, n. 12502; Cass. 27 settembre 2013, n. 22130; Cass. 27 settembre 2013, n. 22132; Cass. 10 dicembre 2014, n. 25999, nelle quali si afferma che "la riscontrata antieconomicità rileva quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo, o, ancora, di non inerenza, "se l'Amministrazione riesce a dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica, spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività svolta..".

In mancanza di una tipizzazione dei comportamenti che possano ritenersi antieconomici o indizianti di una condotta evasiva, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di utilizzare, ai fini dell'accertamento, presunzioni basate su comportamenti antieconomici sfocia in una questione di prova¹⁹.

Grava sull'Amministrazione finanziaria la prova, anche presuntiva, che le operazioni poste in essere sono assolutamente contrarie ai canoni di economicità²⁰, ricadendo sempre in capo all'Ufficio accertatore l'onere di dimostrare che l'antieconomicità sia sintomo di non verità della fattura ovvero di non ineranza della destinazione del servizio o del bene²¹, a fronte di una sorta di obbligo "procedimentale" alla prova della pretesa tributaria²².

L'antieconomicità diviene un elemento di indizio che, insieme ad altri, può contribuire alla gravità, precisione e concordanza delle presunzioni²³ su cui si basa la rettifica dell'Amministrazione finanziaria, dunque, non l'unico elemento su cui fondare la ripresa a tassazione di componenti negativi di reddito considerati "sproporzionati".

L'Ufficio non può limitarsi ad asserire l'antieconomicità dell'onere contestato,

¹⁹ A. BALLANCIN, *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il "dover essere" tributario*, cit., 207.

²⁰ Cass. 10 dicembre 2014, n. 25999. Ci si chiede, in tal senso, se la sola discrepanza rispetto al valore normale possa rappresentare l'elemento su cui fondare la prova presuntiva di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia: si veda M.C. FREGNI, *Note in tema di deducibilità (dal reddito d'impresa) dei compensi corrisposti agli amministratori di società*, cit., 859, in materia di valutazioni sulla congruità dei compensi corrisposti agli amministratori, per cui si afferma che "in ogni caso, la non congruità del compenso dovrebbe essere desunta dall'Amministrazione non da un solo indice (per esempio la difformità dai valori di mercato), bensì da una pluralità di elementi..". Ci si potrebbe chiedere, inoltre, quali sono gli scarti tra il valore normale e i corrispettivi capaci di assumere consistenza nella prospettiva di un accertamento, M. BEGHIN, *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in *Corr. trib.*, 2009, 3626.

²¹ Cass. 10 dicembre 2014 n. 25999.

²² M. NUSSI, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, cit., 170.

²³ G. FERRANTI, *Compensi degli amministratori: rileva il principio di ineranza "quantitativa"?*, cit., 298; M. INTERDONATO, *Giudizio di razionalità economica e connesse problematiche di effettività ed ineranza del costo*, cit., 321 "a dispetto di una certa giurisprudenza che ritiene sufficiente come fatto noto la semplice non economicità del comportamento, occorre affermare con forza che l'art. 39, comma 1, lett. d), del citato DPR n. 600/1973, nell'ammettere la prova critica, richiede tuttavia che la presunzione sia, oltre che grave e precisa, anche concordante. Il fatto ignoto presunto, deve essere quindi risultante di un'inferenza logica che parte da una molteplicità di elementi idonei a dimostrarlo. È proprio per evitare che l'amministrazione finanziaria abusi di tale strumento probatorio che la presunzione ammessa è solo quella "qualificata": l'elemento di concordanza non può quindi essere considerato superfluo".

ma deve sufficientemente motivare le proprie conclusioni sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti²⁴.

L'antieconomicità, utilizzata con accortezza ed equilibrio, può costituire solo un "indizio segnaletico" nei singoli casi, utilizzato per ricercare la prova dell'evasione consistente nella non inerenza di alcuni costi o nell'occultamento di ricavi²⁵.

Oltre tutto, in materia di imposte dirette, la congruità di un costo concorre alla determinazione dell'imponibile senza che l'inerenza divenga fatto costitutivo di una posizione pretensiva del contribuente nei confronti dell'Amministrazione²⁶.

Nel far valere la pretesa impositiva, è l'Amministrazione ad essere onerata dalla

²⁴ È tutt'ora controverso se per aversi una valida presunzione occorra il concorso simultaneo di una pluralità di fatti indizianti. In giurisprudenza si veda, ad esempio, Cass. 28 maggio 2007, n. 12438, con nota G. MARINO, *Quando è legittimo l'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria delle "presunzioni di secondo grado". Il caso del consumo di tovaglioli in un ristorante*, in *Fisco(il)*, 2007, n. 26, 3892, e nota A. MARCHESELLI, *Presunzioni a catena e probabilità: la Corte di Cassazione tra miti e paradossi della prova tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 1/2008, 20003, in cui si afferma che in materia tributaria è sufficiente, quale prova presuntiva, un unico indizio, preciso e grave, (ancorché l'art. 2729 c.c. si esprima al plurale); Cass. 3 ottobre 2014, n. 20914, con nota F. BRANDI, *La discrepanza con i valori Omi e l'importo chiesto a mutuo legittimano l'accertamento*, in *Fisco (il)*, 2014, n. 42, 4171, in cui si sottolinea che il convincimento del giudice può fondarsi anche su una sola presunzione, purché grave e precisa, nonchè su una presunzione che sia in contrasto con altre prove acquisite, qualora la stessa sia ritenuta di tale precisione e gravità da rendere inattendibili gli elementi di giudizio ad essa contrari, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi. In materia di prova per presunzioni semplici si veda, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2012, 515 ss., 517, il quale ammette non esserci ragione per escludere aprioristicamente che un solo indizio possa eccezionalmente racchiudere in sé tutti codesti requisiti, se l'istanza posta dal legislatore nel richiedere la pluralità, gravità, precisione e concordanza dei fatti indizianti risponde all'esigenza che gli indizi siano univoci (non contraddittori o discordanti), certi e di tale gravità tale da far apparire probabile il fatto ignoto. Tuttavia, l'autore afferma anche (521) come sia destituita di qualunque fondamento logico e base giuridica la teoria che si possono rettificare, nell'ambito delle imposte reddituali e nell'iva, componenti positivi e negativi, invocando il così detto principio di "antieconomicità". "La formula della antieconomicità non serve a provare l'esistenza di evasione. Usata come criterio autosufficiente ed automatico è solo un escamotage per creare gettito nei controlli fiscali, ossia una materia imponibile che non c'è." Si veda, inoltre, A. SALVATI, *Riflessioni in tema di antieconomicità e ragionevolezza nell'accertamento induttivo*, in *Giur. trib.*, 2009, 821, 823; R. LUPI, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corr. trib.*, 2009, 258 ss.: "l'antieconomicità non è mai un argomento autosufficiente, che basta a sé stesso, dovendosi invece inserire in un più ampio quadro accusatorio, (...) l'antieconomicità ha bisogno di essere associata a una ulteriore contestazione, e se usata da sola può essere una scorciatoia per avallare rilievi fiscali grossolani, specialmente in tema di qualificazione giuridica di circostanze compiutamente dichiarate dai contribuenti".

²⁵ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, cit., 521.

²⁶ M. NUSSI, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, cit., 170.

dimostrazione di non inerenza del costo²⁷, o di inesistenza dell'operazione, addirittura attraverso una prova di diversa destinazione dei beni e servizi relativi ai costi oggetto di contestazione, nonostante la giurisprudenza adotti una posizione contraria²⁸.

2. I limiti alla trasposizione in ambito IVA

Alcune recenti pronunce sembrano aver aperto la strada verso un possibile sindacato fondato sull'antieconomicità anche in materia di Iva²⁹, affermando che il diritto alla detrazione dell'Iva non possa essere riconosciuto laddove l'Amministrazione finanziaria dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione; quest'ultima assume rilievo di indizio di "non verità dell'operazione stessa o di non inerenza della destinazione del bene o servizio", con l'onere gravante sul contribuente di provare che l'operazione è realmente inerente.

Anche in ambito Iva, dalle motivazioni non lineari dei giudici di legittimità, emerge il poco chiaro collegamento tra i concetti di "antieconomicità" delle operazioni, non inerenza, non verità/inesistenza delle operazioni.

Volendo anche ammettere, nonostante le limitazioni poste dalla Corte di Giustizia, l'adozione anche in ambito Iva di una logica procedimentale³⁰,

²⁷ Il contribuente è gravato dall'onere probatorio, "ove l'Amministrazione provi i fatti da cui inferisce la non inerenza quantitativa del corrispettivo", così E. MARELLO, *Deducibilità fiscale dei compensi corrisposti agli amministratori*, cit. 189 ss.

²⁸ Si vedano, ad esempio, Cass. 8 ottobre 2001, n. 12330, Cass. 30 luglio 2002, n. 11240, Cass. 7 marzo 2014, n. 5349.

²⁹ Cass. 8 aprile 2015 n. 6972: la Cassazione ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate, ritenendo fondato l'avviso di accertamento che ha negato la deducibilità del costo, ritenuto spropositato rispetto ai valori di mercato, nonché la detraibilità dell'Iva. La Cassazione ha riconosciuto l'indeducibilità del costo ritenuto spropositato rispetto al valore normale di mercato, determinando, conseguentemente, l'indeducibilità dell'Iva relativa a quel costo: qualora l'Amministrazione dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, il diritto alla detrazione dell'Iva non può essere riconosciuto, assumendo essa rilievo quale indizio di non verità dell'operazione stessa e di non inerenza della destinazione del bene o del servizio: "il diritto di detrazione dell'imposta-ispurato al criterio della neutralità,..- subisce consistenti limitazioni, laddove ci si trovi in presenza di costi antieconomici sostenuti dal contribuente.

³⁰ Cass. 27 settembre 2013, n. 22130: "Se dunque l'amministrazione riesce a dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività

l'approccio dovrebbe essere prudente.

Se è vero che, in materia di Iva, l'inerenza/afferenza rappresenta un fatto costitutivo il cui onere della prova grava sul contribuente, tale onere del contribuente "scatta laddove la contestazione dell'Amministrazione finanziaria sia logicamente argomentata, quanto meno su elementi obiettivi che inducano a sospettare che il bene od il servizio acquistato non sia destinato all'impiego nel ciclo produttivo od operativo dell'impresa"³¹.

Come affermato in materia di imposte sui redditi, anche in materia di Iva l'incongruità dei corrispettivi potrà esclusivamente rafforzare un quadro probatorio già completo³².

L'antieconomicità non può comportare di per sé il diniego della detrazione, diritto quest'ultimo che può essere contestato solo dopo la prova dell'assenza del requisito di inerenza³³ dei costi connesso all'inesistenza dell'operazione o

svolta"; conforme Cass. 27 settembre 2013, n. 22132; Cass. 4 giugno 2014, n. 12502; Cass., 10 dicembre 2014, n. 25999, "il diritto alla detrazione dell'imposta può essere escluso soltanto se l'Amministrazione finanziaria dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione-...-, solo in tal caso spetterà allora all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o servizio è "reale" ed "inerente" all'attività svolta".

³¹ Cass. 10 dicembre 2014, n. 25999.

³² Così M. NUSSI, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, cit., 170.

³³ Per l'analisi del requisito di inerenza in materia di Iva, e del relativo onere della prova, si veda M. GREGGI, *Il principio d'inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Saggi di Diritto Tributario, 2012, 181 ss. L'Autore analizza l'istituto nella formulazione prevista dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972. Il primo comma disciplina il generale principio di detrazione in termini di "diritto soggettivo (di credito) del soggetto passivo IVA nei confronti dell'Erario, e compensabile legalmente con il debito d'imposta del primo nei confronti del secondo". Il secondo comma complica la costruzione dell'istituto nel prevedere, per il sorgere del diritto di detrazione, la sussistenza di un nesso fra il bene (o il servizio) acquistato e l'imponibilità dell'operazione a valle posta in essere. Si osserva come la norma sia formulata in senso negativo: il legislatore impedisce la detrazione d'imposta qualora l'inerenza sussista fra il bene fornito e una operazione effettuata che sia esente o non imponibile. Nel formulare l'istituto in senso negativo, il legislatore ha inteso preservare il principio della neutralità formale dell'applicazione del tributo, "disaggregando fra loro le operazioni passive e valutando, caso per caso, la loro rilevanza ai fini del sistema d'imposta IVA". Di conseguenza, se l'operatore economico non è soggetto d'imposta (per la specifica operazione dalla quale non segue l'applicazione del tributo), dall'altro lato non sarà riconosciuto a quest'ultimo il diritto di avvalersi di uno strumento come la detrazione. Sempre l'Autore osserva che la formulazione della norma in termini negativi fa sì che, "almeno in linea di principio, un bene si potrà considerare inerente all'attività (conseguentemente al complesso di operazioni nelle quali questa si estrinseca) salva appunto la dimostrazione della sua afferenza alla seconda categoria di operazioni" (ossia a operazioni che non determinano l'applicazione del tributo). Si sottolinea, in tal senso, che all'Ufficio procedente che "intenderà rettificare tali conclusioni, spetterà di dover dimostrare la specifica afferenza del bene o del servizio con

all'abuso del diritto.

Oltre tutto, nelle ipotesi di abuso o di elusione, spetterà comunque all'Amministrazione finanziaria provare, tramite un insieme di elementi oggettivi, la difformità tra realtà e rappresentazione contabile³⁴, non potendosi riscontrare alcuna inversione dell'onere probatorio a fronte del solo rilievo di "antieconomicità manifesta e macroscopica".

Oltre quanto osservato in tema di *onus probandi*, emergono altre perplessità circa la trasposizione in ambito Iva delle rettifiche fondate sulla cd. "antieconomicità" delle operazioni.

Invero, la valutazione della congruità o il sindacato sul *quantum* di un'operazione (prendendo come parametro di confronto il valore normale), non possono trovare ingresso nel sistema dell'Iva, poiché essa poggia su presupposti differenti da quelli che caratterizzano la fiscalità diretta.

Meccanismi d'imposizione distinti³⁵, dunque, giustificano pienamente un esito antitetico, senza violazione del principio di non discriminazione³⁶.

La stessa base imponibile Iva, ex art. 13 del D.P.R. 633/1972, è costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore alle condizioni

un'operazione a valle che non ha scontato l'imposta". Vero è che l'onere della prova del diritto di detrazione incombe sul contribuente, tuttavia, nella formulazione della norma, tale afferenza potrà essere presunta "qualora riferita a operazioni qualificate alla stregua dell'attività posta in essere dal contribuente". Si possono, così, a parere dell'Autore, individuare due livelli di inerenza: uno rapportato all'attività nel suo complesso e uno alla "non-imponibilità" della specifica operazione; da cui derivano una prova positiva, posta in capo al contribuente, e una prova negativa, in capo all'Agenzia entrate qualora intenda disconoscere la deduzione nel caso concreto: soluzioni diverse sarebbero difficilmente percorribili, poiché si sostanzierebbero nell'obbligo per il contribuente di dimostrare la "non inerenza a una operazione non imponibile", con complicazioni ai limiti della prova diabolica.

³⁴ Cass. 10 giugno 2011, n. 12802; Cass. 10 dicembre 2014, n. 25999.

³⁵ M. GREGGI, *Il principio d'inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, cit., 17, nel confrontare il tema dell'inerenza nel sistema delle imposte dirette e nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto: "Là si trattava di concorrere a determinare un imponibile in modo costituzionalmente orientato al rispetto del principio di capacità contributiva; qui si tratta di salvaguardare anche (e nell'orientamento della Corte, prima) la neutralità applicativa del tributo".

³⁶ Cass. 27 settembre 2013, n. 22130. Si veda, anche, Corte di Giustizia 15 marzo 2007, C-35/05, paragrafi 44 e 45.

contrattuali³⁷, derivando dai valori realmente percepiti³⁸ dal soggetto passivo nell'effettuazione delle operazioni imponibili.

Anche ai sensi dell'art. 73 della Direttiva 2006/112/CE, la base imponibile Iva è costituita dal corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi: la base imponibile Iva deve essere rinvenuta unicamente nel corrispettivo realmente ricevuto dal soggetto passivo³⁹.

La tecnica impositiva prevede che, nell'effettuazione di un'operazione imponibile, il soggetto passivo sia assoggettato all'Iva, commisurata in base ai corrispettivi pattuiti⁴⁰: nel rispetto di una visione comunitaria del tributo quale imposta generale di consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, che assegna al "valore normale" un ruolo del tutto sussidiario⁴¹, in termini ancor più evidenti di quanto avviene nelle imposte sui redditi⁴².

³⁷ Art. 13, D.P.R. n. 633/1972; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Padova, 2013, 867: la base imponibile, in linea di principio, è costituita dal corrispettivo risultante dal contratto. Le ipotesi in cui rileva il valore normale si riscontrano quando il corrispettivo sia costituito da un'altra cessione o prestazione, o a scopo antielusivo, quando uno dei soggetti abbia la detrazione limitata, ovvero alle operazioni prive di corrispettivo. In particolare, ai sensi dell'articolo 13, comma 2 lettera c), il criterio del valore normale, con riferimento al prezzo di acquisto o di costo, si applica alle operazioni prive di corrispettivo disciplinate ai numeri 4), 5) e 6) dell'articolo 2, secondo comma. Inoltre, ai sensi dell'articolo 13, terzo comma lettere a), b) e c), a fini antielusivi, prevale il valore normale (se diverso dal corrispettivo), "ma solo nelle operazioni tra parti correlate nel caso in cui uno dei soggetti dell'operazione abbia la detrazione limitata dall'effettuazione di operazioni esenti". Si veda, inoltre, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, 2012, 227 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte Speciale, Milano, 2002, 231 ss.

³⁸ La base imponibile è, dunque, costituita dal valore effettivamente percepito, non già da valori stimati secondo criteri oggettivi. Corte di Giustizia 19 dicembre 2012, C-549/11; Corte di Giustizia 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11; Corte di Giustizia 20 gennaio 2005, C-412/03; Corte di Giustizia 9 giugno 2011, C-285/10.

³⁹ Cass. 27 settembre 2013, n. 22130, Cass. 27 settembre 2013, n. 22132: secondo l'art. 73 della dr. 2006/112/CEE "la base imponibile (...) è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo e tale corrispettivo costituisce il valore soggettivo, ossia realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi"; Corte di Giustizia 9 giugno 2011, C-285/10.

⁴⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Parte speciale, Milano, 2016, 237.

⁴¹ G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 169. In giurisprudenza si veda anche Corte di Giustizia 9 luglio 1992 C-131/91, nella quale è stata giudicata eccessiva la sistematica svalutazione dell'autonomia contrattuale delle parti, attraverso la sostituzione del prezzo pattuito con una base imponibile legale.

⁴² Vero è che anche nell'ambito delle imposte sui redditi, nella misurazione delle componenti positive e negative, il valore normale (ex art. 9 del T.U.I.R.) gioca un ruolo sussidiario rispetto a quello attribuito ai corrispettivi contrattuali. Tuttavia, quanto affermato è ancor più evidente in ambito Iva. Se, invero, nelle imposte sui redditi la base imponibile è rappresentata da un valore netto, oggetto di possibili valutazioni di congruità da parte dell'Amministrazione, nell'imposta sul

Corollario di tale principio fondamentale è che l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di Iva un importo diverso da quello percepito dal soggetto passivo⁴³, né rideterminare la base imponibile (con riferimento al valore normale)⁴⁴, sebbene l'operazione avvenga ad un prezzo artificialmente basso o alto, e per questo (a parere degli Uffici) non conforme ai canoni di "economicità". Il principio di effettività della base imponibile⁴⁵ ha come conseguenza che la

valore aggiunto la base imponibile è costituita dal corrispettivo risultante dal contratto ricevuto dal soggetto passivo a fronte di singole operazioni imponibili, quali cessioni di beni o prestazioni di servizi poste in essere nell'esercizio di impresa o di arti o professioni. In ambito Iva "non si parla di "presupposto dell'imposta", ma di "operazioni imponibili": così, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, cit., 782. L'imposta sul valore aggiunto è un prelievo generale sui consumi posto in essere attraverso la tassazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di impresa o di arti o professioni nel territorio dello Stato e anche importazioni, quali operazioni imponibili, con aliquota proporzionale al corrispettivo.

⁴³ L. FERRAJOLI, *Principio dell'antieconomicità ed applicabilità al sistema Iva*, in *Accertamento e Contenzioso*, 2015., 10. In giurisprudenza, si confronti Corte di Giustizia 3 luglio 1997, C-330/95.

⁴⁴ L'articolo 60-bis del D.P.R. 633/1972 al comma 2 prevede un'ipotesi di confronto tra il prezzo e il valore normale, introducendo una forma di responsabilità solidale del cessionario Iva nel pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, le ipotesi disciplinate dal legislatore si devono circoscrivere alla specifica finalità cui è rivolta la norma. Come emerge dalla Relazione di accompagnamento alla Legge Finanziaria del 2005, la responsabilità prevista per le cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale è finalizzata al contrasto alle frodi Iva, rendendo meno gravoso il recupero dell'imposta evasa in relazione alle operazioni integranti le cc.dd. "frodi carosello". Se il comma 2 prevede un confronto tra il prezzo applicato e il valore normale, la responsabilità disciplinata al comma 3-bis è, invece, rivolta al contrasto dei fenomeni di natura evasiva, quale la sottofatturazione nelle operazioni di cessione immobiliare. La solidarietà passiva, di cui al comma 2 posta a carico dell'acquirente, non riveste carattere generale, ma deve essere circoscritta alla cessione di determinati beni mobili individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

⁴⁵ In materia di proporzionalità / effettività della base imponibile si veda A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Saggi di Diritto Tributario, 2013, 333-334. L'Autore analizza le ipotesi di disapplicazione, o correzione della portata applicativa, di una norma nazionale che sia giudicata in contrasto con il principio di proporzionalità. Lo stesso considera, a titolo di esempio, una norma anti-frode che ipoteticamente fissi una base imponibile minima per le operazioni compiute da determinati soggetti passivi, assumendo una presunzione legale assoluta di evasione. Questa risulterebbe eccessiva, poiché una presunzione legale soltanto relativa sarebbe comunque idonea allo scopo, limitandosi a invertire l'onere della prova a favore dell'amministrazione "anziché sacrificare integralmente il diritto del contribuente alla prova contraria". Tale diritto è espressione del diritto di difesa, a sua volta "strumentale alla salvaguardia del principio di effettività della base imponibile, *alias* del diritto del contribuente (fondamentale nel sistema dell'IVA) a essere tassato esclusivamente in base a valori che siano espressione della realtà economica delle operazioni". Così, piuttosto che intervenire sulla base imponibile, ossia sul profilo sostanziale dell'imposta, "può apparire sufficiente una misura normativa di tipo "meramente" procedurale o istruttorio, che si focalizzi sul riparto dell'onere della prova", e che attribuisce al contribuente l'onere (e il potere) di dimostrare le ragioni giustificative del fatto che, nel caso concreto, la base imponibile risulta diversa da un dato valore-soglia. Si veda, inoltre, alla nota precedente l'analisi dell'articolo 60-bis del D.P.R. 633/1972 che, proprio in una logica anti-frode, disciplina sì, al comma 2, la responsabilità solidale del cessionario a fronte del mancato versamento dell'imposta per cessioni effettuate a prezzi inferiori

rettifica basata su un giudizio di antieconomicità di una componente reddituale, perché considerata sproporzionata rispetto al valore normale, non può trovare riscontro ai fini Iva⁴⁶.

È il solo articolo 80 della direttiva 2006/112/CE che, in un'ottica puramente antielusiva, consente di rideterminare la base imponibile in funzione del "valore normale", tuttavia, esclusivamente nei casi tassativamente previsti⁴⁷: l'eccezione al principio generale di cui all'art. 73 deve essere interpretata restrittivamente.

Anche il diritto di detrazione rappresenta un limite alla trasposizione in ambito Iva delle rettifiche delle operazioni imprenditoriali.

Esso riveste una funzione fondamentale nell'applicazione dell'Iva⁴⁸ poiché, concorrendo insieme alla rivalsa a formare il meccanismo plurifase di questa imposta, configura il principale strumento per garantirne la piena ed effettiva neutralità economica⁴⁹.

Nel disciplinare il diritto di detrazione, né l'art. 19 del DPR 633/1972, né l'art. 17 della Sesta direttiva CEE fanno richiamo al concetto di "valore" del bene o del servizio.

Dunque, ogni predeterminazione dell'imposta detraibile che possa comportare un risultato diverso rispetto a quello effettivo, concreto ed attuale, si sostanzia in

al valore normale, ma allo stesso tempo, al comma 3, prevede la possibilità per l'obbligato solidale di dimostrare le ragioni giustificative del discostamento dei prezzi dal valore normale.

⁴⁶ Cfr. Cass. 27 settembre 2013, n. 22130; Cass. 27 settembre 2013, n. 22132; Cass. 4 giugno 2014, n. 12502; Cass. 8 maggio 2014, ordinanza n. 10041.

⁴⁷ Nel rispetto del principio di proporzionalità, perfettamente interrelato a quello di neutralità, il ricorso al valore normale non risulta automatico o generalizzato. Con l'art. 80 della Direttiva, il legislatore europeo introduce l'adozione del valore normale in luogo del corrispettivo come strumento adeguato alla lotta alle frodi, da utilizzare in specifiche situazioni tipizzate che, "proprio perché derogatorie, devono essere intese in modo tassativo e interpretate restrittivamente", così A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, cit., 375. In giurisprudenza: Cass. 27 settembre 2013, n. 22130, Cass. 27 settembre 2013, n. 22132. Si veda, inoltre, Corte di Giustizia 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11.

⁴⁸ Corte di Giustizia 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07: "secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto da tale art. 17 costituisce parte integrante del meccanismo dell'Iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni".

⁴⁹ A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, cit., 380; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, cit., 778. Le ipotesi in cui i soggetti Iva non hanno diritto di detrarre l'imposta sono da ritenersi eccezionali proprio perché, a detta dell'Autore, alterano "lo schema normale dell'imposta facendo venir meno, in tali casi, la neutralità che la contraddistingue". Sullo schema applicativo dell'imposta si veda, inoltre, Corte di Giustizia 3 ottobre 2005, C-475/03 e Corte di Giustizia 15 gennaio 2009, C-502/07, punto 17.

un *vulnus* alla neutralità del tributo⁵⁰.

Inoltre, nel pieno rispetto del principio di neutralità, salvo non si tratti di operazioni inesistenti o di un più ampio contesto di abuso del diritto, le presunzioni volte a contrastare un comportamento non economico in ambito di imposte dirette non possono estendersi in ambito Iva⁵¹.

La neutralità, come più volte ribadito dalla Corte di Giustizia, è il principio fondamentale che conforma tutto il sistema sul valore aggiunto, uno dei cardini ai quali si ispira il tributo europeo⁵², garantito dal diritto di detrazione⁵³, indipendentemente dagli scopi o dai risultati dell'attività poste in essere.

Anche la Corte di Cassazione afferma che, nei rilievi basati sull'antieconomicità, non vi è possibilità di applicare in ambito Iva gli stessi principi espressi per l'imposizione diretta, stante l'assoluta prevalenza della neutralità dell'imposta⁵⁴, che risulterebbe violata in caso di negazione del diritto di detrazione⁵⁵.

⁵⁰ Così M. GREGGI, *Il principio d'inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, cit., 17, nell'analisi delle predeterminazioni normative dell'inerenza: "sicuramente ammissibili nel sistema del TUIR, ma da vagliare con maggiore attenzione nel campo IVA, laddove ogni predeterminazione dell'imposta detraibile nella misura in cui conduca a un ammontare diverso da quello effettivo, concreto e attuale, si sostanzia di fatto in un *vulnus* alla neutralità del tributo".

⁵¹ Cass. 27 settembre 2013, n. 22132, in linea con la precedente sentenza 27 settembre 2013, n. 22130.

⁵² A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'iva europea*, cit., 235. Si veda anche M. GREGGI, *Il principio di inerenza nell'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, cit., 29-30. In giurisprudenza: Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-255/02; Corte di Giustizia 15 gennaio 1998, C-37/95; Corte di Giustizia 12 febbraio 2009, C-515/07.

⁵³ Il diritto di detrazione, e il meccanismo di detrazione-rivalsa, rende neutrale l'imposta per i soggetti passivi, ma non per il consumatore finale: così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, cit., 230.

⁵⁴ Cass. 27 settembre 2013, n. 22130; Cass. 4 giugno 2014, n. 12502. Corte di Giustizia 15 marzo 2007, C-35/05 "il diritto di detrarre l'imposta è uno degli strumenti principali che permettono di garantire il principio della neutralità dell'IVA e, di conseguenza, non può subire limitazioni".

⁵⁵ Per l'analisi del ruolo assunto dal diritto di detrazione (e dalla rivalsa) nella struttura dell'imposta sul valore aggiunto, si veda L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1993, 1287 ss. Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia che tutela il diritto di detrazione nel rispetto dei principi di neutralità, effettività ed equivalenza, si veda Corte di Giustizia 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07: "il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'Iva a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi". Nella citata sentenza il termine biennale previsto dal legislatore nazionale per l'esercizio del diritto di detrazione non viene considerato ostativo dei principi di effettività ed equivalenza su cui si deve basare il meccanismo impositivo; allo stesso tempo, nonostante la violazione di obblighi formali relativi alla disciplina del *reverse charge*, si afferma che una prassi di rettifica e di accertamento che sanziona l'inosservanza degli stessi obblighi formali non possa condurre alla negazione del diritto di detrazione. Si veda,

Così, un'ingiustificata sopravvalutazione di un costo superiore al "valore normale", ovvero un prezzo/componente reddituale "artificialmente" sproporzionato, non può pregiudicare il diritto alla detrazione, poiché l'esercizio di tale diritto rimane vincolato al principio di neutralità dell'imposta⁵⁶.

3. L'irrilevanza ai fini Iva dei sindacati amministrativi sui costi considerati "antieconomici"

Insomma, è lo stesso meccanismo dell'imposta⁵⁷, nel prevedere ad ogni passaggio l'obbligo di rivalsa e il diritto di detrazione, che conferma l'irrilevanza in questo ambito del rilievo avente ad oggetto un costo "antieconomico"⁵⁸.

La struttura applicativa dell'imposta determina l'assenza di *vulnus* per il Fisco in caso di acquisto effettuato ad un valore superiore al valore normale: l'Erario non subisce alcun danno in caso di regolare indicazione dell'Iva nei vari passaggi che caratterizzano la cessione del bene o del servizio⁵⁹, in quanto, essendo applicata ad ogni anello del ciclo produttivo-distributivo, lo stesso acquisisce in ogni fase solo la differenza o la frazione tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti.

La stessa Corte di Giustizia afferma che "qualora beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe del diritto a detrazione dell'Iva, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione

inoltre, Corte di Giustizia 17 luglio 2014, C-272/13: "la Corte ha ripetutamente dichiarato che in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA (...), una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato".

⁵⁶ M. NUSSI, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, cit., 169; F. GAVIOLI, *Detraibile l'Iva anche a fronte di operazioni antieconomiche*, in *Iva*, 2014, 40.

⁵⁷ Sulla peculiarità strutturale dell'Iva si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, cit., 782, "l'iva grava, in linea di diritto, e non in senso meramente economico, sull'ultimo anello della catena (il così detto "consumatore finale"), il quale, pur non essendo debitore verso l'Erario, subisce la rivalsa giuridica senza poter detrarre l'imposta"; A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'iva europea*, cit., 236.

⁵⁸ Nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, tra tante, Cass. 4 giugno 2014, n. 12502.

⁵⁹ I casi in cui l'Erario può subire un danno sono solo a fronte di operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali, ovvero tra soggetti che non godono interamente del diritto di detrazione. Cfr. Cass. 27 settembre 2013, n. 22130; Corte di Giustizia 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11.

fiscale"⁶⁰.

È sempre la Corte di Giustizia che sottolinea come sia "solo a livello del consumatore finale, o nel caso di un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al prorata di detrazione, che un prezzo artificialmente basso o alto può comportare una perdita di gettito fiscale"⁶¹.

Vero è che il meccanismo neutrale dell'Iva si "interrompe" nelle operazioni che investono l'ultimo passaggio della catena produttiva-distributiva: le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nei confronti del consumatore finale (il soggetto passivo in senso economico⁶²), che, in quanto ultimo anello della catena, pur non essendo debitore nei confronti dell'Erario, subisce la rivalsa giuridica senza poter detrarre l'imposta⁶³.

Ed allora, la perdita di gettito fiscale si potrà verificare a fronte delle operazioni imponibili "attive" effettuate dal soggetto passivo all'atto dell'immissione al consumo, da considerare "antieconomiche" (in senso lato) se inferiori al valore normale o se di gran lunga inferiori rispetto al valore delle operazioni di acquisto sostenute a monte, relativamente alle quali il soggetto passivo ha potuto esercitare il diritto di detrazione dell'Iva.

Di conseguenza, il sindacato amministrativo dovrebbe eventualmente avere ad oggetto, non già un'operazione di acquisto, bensì un'operazione imponibile di cessione del bene o prestazione del servizio effettuata da un soggetto passivo⁶⁴, relativamente alla quale sorge l'obbligo di versamento dell'imposta gravante sulla stessa.

⁶⁰ Corte di Giustizia 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11. Si veda anche Cass. 11 dicembre 2013 n. 27683: "non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale". Si vedano, inoltre, Cass. 27 settembre 2013, n. 22130, Cass. 27 settembre 2013, n. 22132; Cass. 4 giugno 2014, n. 12502.

⁶¹ Corte di Giustizia 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11.

⁶² R. LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 249, il "contribuente di fatto" è il consumatore finale: il soggetto che non intrattiene rapporti con gli uffici fiscali, ma su cui grava l'onere economico del tributo.

⁶³ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, cit., 782.

⁶⁴ Si veda la nota 44 per evidenziare come, anche nelle ipotesi disciplinate dal citato articolo 60-bis del D.P.R. 633/1972, ad essere soggette al "test" di confronto con il valore normale sono le operazioni imponibili di cessione di particolari tipologie di beni e non già le operazioni di acquisto. Sempre nello stesso articolo la responsabilità solidale del cessionario, di cui al comma 2, emerge a fronte di prezzi inferiori al valore normale.

Ciononostante, l'approccio amministrativo (e poi eventualmente giudiziale) tenuto in occasione della rettifica delle stesse operazioni imponibili, fondato sul confronto con il "valore normale", dovrà essere più prudente, dato il forte rischio di sindacato nel merito delle scelte imprenditoriali⁶⁵.

Inoltre, salve alcune eccezioni, la base imponibile è comunque costituita dal corrispettivo risultante dalle condizioni contrattuali: il criterio del valore normale è applicato solo ad operazioni prive di corrispettivo, o a scopo antielusivo.

Per quanto concerne, ad esempio, le operazioni che riguardano "un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al pro-rata di detrazione"⁶⁶, vero è che prevale, a scopo antielusivo, il valore normale se si discosta dal corrispettivo, ma questa previsione rappresenta una deroga applicabile esclusivamente nelle operazioni tra parti correlate⁶⁷, nelle quali vi è una qualificazione del collegamento soggettivo inteso come potere di incidere sull'altrui volontà per una stretta dipendenza di interessi.

Ad essere soggette al "test" del valore normale possono essere le ipotesi di "sottofatturazione" di operazioni imponibili effettuate nei confronti di soggetti che hanno un limitato diritto di detrazione, di "sottofatturazione" di operazioni esenti effettuate da cedenti/prestatori che godono di un limitato diritto di detrazione e di "sovrafatturazione" di operazioni imponibili effettuate da parte dei suddetti soggetti.

Da tutto quanto sopra osservato emerge come l'Amministrazione finanziaria, nella "frettolosa" trasposizione in ambito Iva dei sindacati sull'antieconomicità dei costi, non solo non abbia rispettato i fondamenti su cui poggia tale tributo, quali il

⁶⁵ Non vi potrà, dunque, essere un sindacato o una rettifica amministrativa per il solo fatto che un'operazione sia stata effettuata, ad esempio, "sottocosto", trovando le scelte imprenditoriali giustificazione in molteplici aspetti e logiche che si affiancano a quelle che concernono i valori applicati, cui l'Amministrazione finanziaria dovrebbe dare maggiore rilievo.

⁶⁶ La seconda ipotesi che, sulla base di quanto espresso dalla Corte di Giustizia, può comportare una perdita di gettito fiscale nel caso in cui un prezzo sia artificialmente basso o alto: Corte di Giustizia 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11.

⁶⁷ L'articolo 13, comma 3 lettere a) b) e c), prevede, in logica antielusiva, delle deroghe alla regola generale del corrispettivo contrattuale nella determinazione della base imponibile. In questi casi, espressamente disciplinati dal legislatore, ai fini della determinazione della base imponibile Iva, rilevano anche le "relazioni intercompany nazionali", ampliando così il concetto di controllo rilevante nella disciplina dei prezzi di trasferimento ex art. 110 comma 7 del T.U.I.R.

diritto di detrazione e il principio di neutralità, ma non abbia neppure dato rilievo ai peculiari meccanismi applicativi che lo caratterizzano e ai generali principi di determinazione della base imponibile, ponendo in essere rettifiche illegittime in ordine alla disciplina della detrazione.