

**Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle
Commissioni Tributarie della Regione Sicilia su
“Rappresentazione in bilancio e valutazione del Giudice Tributario”
Villa Zito Palermo, 30 novembre 2018**

Prof. Avv. Roberto Pignatone

Scelte imprenditoriali e valutazione dell’Agenzia delle Entrate

Sommario: Introduzione. I dubbi sul fondamento normativo e teorico della valutazione nel dibattito scientifico. Il contributo alla costruzione del concetto di antieconomicità nella giurisprudenza della Suprema Corte. La sindacabilità delle scelte di bilancio. Conclusioni.

Introduzione

Il tema delle scelte imprenditoriali come oggetto di valutazione da parte dell’Agenzia delle Entrate (e quindi, nel processo, del Giudice tributario) investe una pluralità di ambiti della tassazione ed è materia difficile da proporre all’interno di un seminario di aggiornamento ma, in ragione dell’intitolazione generale dell’odierna giornata di studi, ho ritenuto opportuno limitare l’esame alle ipotesi in cui l’amministrazione finanziaria contesti all’imprenditore scelte che rivelino *“una situazione di devianza: quella situazione nella quale si colloca l’imprenditore il quale si distacchi dalle regole di ‘normalità economica’ e si ponga nella condizione di dover illustrare al Fisco le ragioni sottese al proprio comportamento”*.¹

Antieconomicità, anomalia, anormalità, sproporzione, non congruità ed altre simili sono espressioni che ricorrono frequentemente negli atti dell’amministrazione finanziaria e nella giurisprudenza tributaria per significare l’esito di una valutazione sul comportamento del contribuente, particolarmente quando si tratti di soggetto che svolge un’attività economica (imprenditore o professionista)², in cui risulti violato il criterio di ragionevolezza con la

¹ M. Beghin, *La tassazione degli interessi attivi, “da addebitare” nei rapporti commerciali e lo sdrucchiolevole predominio delle “fondamentali regole di ragionevolezza” economica*, nota a Cass. sez. trib. 21.4.2010 n. 9469, in Riv. dir. trib. 2010, II, 262.

² Benché abitualmente venga fatto riferimento al reddito d’impresa - e in questa sede si farà lo stesso - c’è da condividere la considerazione della dottrina secondo cui la questione può interessare anche un contribuente che non svolga attività qualificate. Infatti M. Beghin (*La tassazione degli interessi attivi*, cit., 258 ss.) sottolinea come il giudizio di *antieconomicità* riguardi, per il diritto commerciale, la gestione nel suo complesso mentre, per il diritto tributario, sia riferito alla singola operazione tanto che anche un soggetto che non agisce nell’esercizio d’impresa potrebbe rendersi protagonista di un’operazione antieconomica.

conseguente illegittimità dell'operazione³. Nel prosieguo, pur nella consapevolezza che ciascuna di queste espressioni contiene elementi caratteristici, le identificheremo per semplicità di esposizione con l'unico termine di *antieconomicità* in quanto esso, per la sua ampiezza di significati⁴, è suscettibile di comprenderle tutte come d'altronde avviene abitualmente.

Sia negli atti dell'amministrazione finanziaria sia nella giurisprudenza tributaria il ricorso ad un siffatto strumento di analisi costituisce molto spesso un passaggio argomentativo per il quale non si ritiene necessario indugiare sui presupposti legittimanti, ma la rilevanza che esso ha finito per acquistare ha indotto gli interpreti ad approfondire il tema pervenendo a conclusioni non sempre univoche né immutate nel tempo.

Anche un osservatore poco attento si renderebbe conto del fatto che la categoria interpretativa di cui ci occupiamo è essenzialmente frutto dell'esperienza giurisprudenziale che al suo più alto livello (quello della Suprema Corte) ha dato vita ad una cospicua produzione caratterizzata da un'elaborazione di indiscutibile interesse. Salve le dovute differenze, possiamo dire di trovarci di fronte a qualcosa di simile a ciò che è avvenuto in campo tributario con l'abuso del diritto, poiché in assenza di una base normativa certa ed alle prese con fattispecie che presentavano caratteri di indubbia singolarità (e rappresentavano una *sfida* al dovere contributivo imposto dall'art. 53 della Costituzione), il Giudice tributario, in particolare quello di legittimità, ha costruito una struttura virtuale di riferimenti concettuali ineludibili sulla questione.

La dottrina, dal canto suo, quantunque non abbia trascurato il tema non vi ha dedicato contributi specifici preferendo affrontarlo solitamente a commento di arresti giurisprudenziali.

I dubbi sul fondamento normativo e teorico della valutazione nel dibattito scientifico

È facilmente verificabile che l'ordinamento tributario non contiene una norma generale⁵ per la quale la *economicità* di un'operazione sia requisito per la deducibilità di un componente negativo o per l'attendibilità di un componente positivo di reddito né presupposto per legittimare l'uso di particolari metodologie di accertamento da parte del Fisco.

³ Oltre al già citato Beghin, si veda in tal senso P. Boria, *L'inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa. La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. giur. trib. 2018, 767 ss.

⁴ In realtà il termine "*economicità*" richiama il relativo principio che per l'economia aziendale rappresenta "*la continua ricerca della massima efficacia ed efficienza possibili nello specifico contesto nel quale l'azienda stessa si trova ad operare*" A. Codini, *L'impresa e il suo governo*, in AA.VV., *L'impresa. Economia e gestione* A cura di M. Martellini, Giappichelli 2003, 4.

⁵ Esistono invece disposizioni su specifiche fattispecie, quali quelle in materia di transfer pricing o sulle soglie di deducibilità di determinati costi.

Questo ‘vuoto’ normativo ha fatto sì che quanti ritenevano di dover riconoscere all’amministrazione finanziaria il potere di effettuare tale valutazione scegliessero di fondarlo con il richiamo ai principi generali dell’ordinamento (come il principio di capacità contributiva) o riconducendolo alla verifica di altro requisito ritenuto normativamente più strutturato (l’inerenza) o considerando la situazione stessa assimilabile a quella di inattendibilità delle scritture (sì da consentire l’accesso all’accertamento induttivo/analitico-induttivo ex art. 39, primo comma lett. d, del d.P.R. n. 600/1973).

È così che, con diverse giustificazioni, nella giurisprudenza di legittimità la valutazione della congruità/sproporzione di un costo vien fatta rientrare pacificamente tra i poteri dell’amministrazione finanziaria⁶, mentre l’antieconomicità finisce per legittimare l’accertamento ai sensi della citata lett. d) dell’art. 39 in quanto ci si troverebbe “*in presenza di un comportamento assolutamente contrario a canoni dell’economia che il contribuente non spieghi in alcun modo*”⁷ ed “*i comportamenti che si pongono in contrasto con regole del buon senso ..., uniti alla mancanza di una giustificazione razionale (che non sia quella di eludere il precetto tributario) assurgono al ruolo di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti che giustificano il recupero a tassazione dei relativi costi*”⁸.

Nell’approfondimento dei presupposti teorici dello strumento concettuale, la dottrina si è posta diverse domande fornendo risposte non sempre concordanti.

Già nel 1996 Mauro Beghin firmava alcune riflessioni dal titolo evocativo⁹ su una sentenza nella quale la Prima sezione della Corte di Cassazione (non era ancora stata istituita la Sezione tributaria) aveva affrontato la singolare questione della deducibilità delle somme pagate da una società come riscatto per la liberazione dal sequestro di un proprio dirigente¹⁰ ed era pervenuta alla soluzione negativa in quanto la deduzione di un costo presuppone in linea generale “*una stretta inerenza del componente all’ordinaria attività gestionale*” dovendo trattarsi di spese “*funzionali alla formazione del reddito... rapportate come causa ad effetto nel circuito della produzione del reddito stesso*”. L’Autore, pur giungendo alla medesima conclusione della sentenza per il profilo dell’insufficiente dimostrazione della sussistenza del requisito di inerenza, indugiava sul tema della *economicità* affermando che essa, anche se secondo la sentenza l’operazione era “*effettuata, come suol dirsi, ‘in perdita’, e*

⁶ Cfr. Cass. sez. VI-5, 22.8.2017 n. 20267, 5.12.2016 n. 24758, 15.4.2013 n. 9036, 11.2.2013 n. 3243; sez. trib. 11.4.2008 n. 9497, 30.11.2016 n. 24379, 8.4.2015 n. 6978 e 20.6.2014 n. 14068.

⁷ Cass. sez. trib. 29.1.2008 n. 1915.

⁸ Cass. sez. trib. 15.9.2008 n. 23635.

⁹ M. Beghin, *Atti di gestione “anomali” o “antieconomici” e prova dell’afferenza del costo all’impresa*, in Riv. dir. trib. 1996, I, 413 ss.

¹⁰ Cass. sez. I civ., 11.8.1995 n. 8818.

*dunque priva del carattere di economicità che dovrebbe informare gli atti posti in essere da chi, come l'imprenditore, agisce di regola in assetto sinallagmatico, con prestazioni e controprestazioni tendenzialmente 'bilancianti' sotto il profilo economico", dovrebbe costituire una caratteristica dello svolgimento dell'intera attività imprenditoriale piuttosto che di una singola operazione apparendo corretto parlare di *abnormità* o *incongruità* della spesa rispetto agli obiettivi aziendali più che di *antieconomicità*¹¹. Altrimenti "si arriva, per questa strada, a pretendere dall'imprenditore soltanto affari dorati ed immediatamente significativi dal punto di vista reddituale"¹². In conclusione per lui, benchè l'atto anomalo di gestione sia spesso un indicatore della natura extraimprenditoriale dell'esborso, "né l'anormalità dell'atto né la sua apparente abnormità o antieconomicità possono aprioristicamente impedire all'imprenditore di dimostrarne l'afferenza all'impresa".*

Per Beghin "la legge causale è, sul piano generale, assai chiara: si tratta di quella legge secondo la quale l'imprenditore non mira al proprio depauperamento patrimoniale e non si accontenta, di regola, di conseguire corrispettivi inferiori rispetto a quelli che potrebbe realizzare sul mercato". Tuttavia "l'antieconomicità va intesa quale strumento funzionale all'individuazione di ricchezze effettivamente prodotte dal contribuente, ma rimaste fuori del circuito dichiarativo. Per contro, le ricchezze che avrebbero potuto prodursi ma che non si sono, in concreto, mai generate non possono, nemmeno sotto la bandiera dell'antieconomicità, formare oggetto di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria."¹³

È la stessa conclusione cui giunge, oggi, Alberto Marcheselli, affermando che "non si deve confondere l'antieconomicità come indizio (della evasione) con l'antieconomicità come presupposto dell'accertamento: i risultati delle condotte antieconomiche vanno disconosciuti se esse consentono di provare, tenuto conto del contesto, l'evasione non possono essere in quanto tali"¹⁴.

Tornando sull'argomento, ma sul contiguo terreno della *elusione*, Beghin così ha commentato, non senza mostrare una certa insofferenza nei confronti della 'ingerenza fiscale', un parere in materia di scissione totale non proporzionale del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive:

"In altre parole, i tempi dei disinvestimenti non possono essere dettati dall'esigenza di

¹¹ Sulla necessità di una valutazione *complessiva* dell'antieconomicità delle scelte, con puntuali riferimenti alla giurisprudenza di legittimità più recenti, cfr. G. Ferranti, *Valutazione 'complessiva' dell'antieconomicità e insindacabilità delle scelte imprenditoriali*, in *Il fisco* 2017,3907 ss.

¹² M. Beghin, *Atti di gestione*, cit., 422.

¹³ M. Beghin, *La tassazione degli interessi attivi*, cit., 263-264.

¹⁴ A. Marcheselli (a cura di), *Accertamento tributario difesa del contribuente*, Giuffrè 2018, 734-735.

effettuare i controlli fiscali, come vorrebbe, invece, il Comitato. Si tratta di scelte che ricadono nella sfera (esclusiva) delle determinazioni dell'imprenditore, il quale assume, in relazione ad esse, il rischio (d'impresa, appunto) che strutturalmente connota l'esercizio di attività economiche. Con tali scelte il fisco non c'entra nulla e l'amministrazione deve limitarsi ad intercettare la ricchezza rilevante ai fini del prelievo, senza esercitare un potere decisionale che non le compete".¹⁵

Dal canto suo Augusto Fantozzi, in una "Postilla" del 2003¹⁶, commentava la formazione dell'orientamento giurisprudenziale di legittimità (in materia di congruità dei compensi ad amministratori, di costi esposti in bilancio, di plusvalenze e minusvalenze) affermatosi agli inizi degli anni duemila, secondo cui *"rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e in dichiarazione e la rettifica di quest'ultima anche se non ricorrono irregolarità nella contabilità e negli atti d'impresa con conseguente negazione della deducibilità di costi che appaiano sproporzionati ai ricavi"*.

Secondo l'Autore anche in dottrina ci sarebbe chi riconosce tale facoltà all'amministrazione finanziaria (ed al giudice) come *"controllo di un 'potere' che l'imprenditore eserciterebbe non solo nell'interesse proprio bensì anche in una sorta di interesse pubblico (alla correttezza delle scelte?) desunto dalla funzione sociale che l'impresa svolge nel quadro costituzionale"*. Tuttavia, a suo avviso, in realtà non si tratterebbe di sindacare le scelte dell'imprenditore ma di una questione di determinazione del fatto, di volta in volta legittimata da una simulazione o da un'elusione. Fuori da tali ipotesi, sarebbe da escludersi la legittimità di ogni valutazione sull'antieconomicità delle scelte con carattere di presunzione grave, precisa e concordante.¹⁷

Ma la trattazione dell'argomento si è spesso intrecciata, in dottrina come il giurisprudenza, con quella del principio di inerenza.

A commento della ben nota ordinanza n. 450/2018 della Suprema Corte¹⁸ che ha inaugurato il nuovo indirizzo interpretativo in tema di *principio di inerenza* (su cui avremo il piacere di sentire una specifica relazione) decidendo una questione di royalties su marchio, Massimo Procopio ne ha sottolineato il passaggio nel quale, pur distinguendo il profilo dell'*inerenza* da quello della *sproporzione* o *incongruità* del costo, essa ha riconosciuto che

¹⁵ M. Beghin, *L'elusione "condizionata" e la confusione tra esercizio del potere accertativo e autonomia delle scelte imprenditoriali*, in Riv. dir. trib. 2007, II, 787.

¹⁶ A. Fantozzi, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in Riv. dir. trib. 2003, II, 552 ss.

¹⁷ A. Fantozzi, *Sindacabilità delle scelte*, cit., 557.

¹⁸ Cass. sez. trib., ord. 11.1.2018 n. 450.

“il costo per l’uso del marchio, più che eccessivo, appare del tutto estraneo alla suddetta attività, insensibile all’efficacia economica del suddetto uso: l’antieconomicità e l’incongruità della spesa sono indici rilevatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa”¹⁹. Benché consideri tale giudizio estraneo al requisito dell’inerenza, l’Autore prosegue sostenendo che sotto il profilo quantitativo “la dimostrazione della congruità non potrà che essere fornita semmai, al soggetto attivo del rapporto tributario, da parte dell’impresa la quale è tenuta a comprovare che le spese sostenute, oltre ad essere fisiologicamente collegate alla sua attività, sono sostenute con criteri di ‘avvedutezza’”²⁰.

L’accento sui contenuti del concetto di *economicità*, anche nella prospettiva aziendalistica, è stato posto da Fabio Menti nel suo commento ad una delle sentenze (di cui diremo appresso) più argomentate degli ultimi anni in materia di applicazione del concetto all’imposta sul valore aggiunto²¹:

“E’ importante rilevare che ogni valutazione sulla congruità di un costo discende dalla relazione sulla rilevanza che il costo assume nello svolgimento della particolare attività d’impresa. Si presentano, di conseguenza, situazioni differenti a seconda della specificità dei costi e del contributo che ciascuno di essi apporta all’esercizio dell’attività d’impresa. E il contribuente a cui viene contestata la deducibilità di un costo o parte di esso a motivo della sua non congruità è tenuto a dimostrare che il costo è economicamente coerente con l’esercizio e l’oggetto dell’attività d’impresa. Si tratta, in definitiva, di provare che il sostenimento del costo per gli ammontari ritenuti sproporzionati si inquadra tra le scelte di gestione dell’impresa ritenute economicamente convenienti tenuto conto della continuità della gestione. Definire un costo economicamente non conveniente per essere di ammontare non congruo rispetto ai ricavi dichiarati, è questione che involge la gestione e le regole economiche che la governano, le quali non incontrano altro limite se non quello dell’abuso di diritto essendo dettate dai principi di autonomia dell’impresa. La scelta di sostenere una spesa se è insindacabile per rientrare tra le strategie imprenditoriali deve in ogni caso essere coerente con il criterio della ragionevolezza economica. E su questa linea, le voci di spesa debbono essere analizzate avendo riguardo alla loro natura e destinazione, e il giudizio di

¹⁹ M. Procopio, *Il principio di inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in Dir. prat. trib. 2018, II, 1671 ss.

²⁰ M. Procopio, *Il principio di inerenza*, cit., 1678.

²¹ Cass. sez. trib. 15.9.2017 n. 21405. La sentenza è stata annotata da F. Menti, *Il costo sproporzionato e il principio di inerenza*, in Dir. prat. trib. 2018, II, 1240 ss., che affronta il tema con ampi riferimenti anche alla dottrina aziendalistica in materia di congruità del costo in rapporto con l’attività produttiva. Sulla stessa sentenza cfr. P. Centore, *Antieconomicità delle operazioni e sudditanza del diritto civile nelle controversie IVA*, in Corr. Trib. 2017, 3366 ss.

congruenza deve basarsi sul contributo che la spesa porta al processo di gestione della singola impresa.”.

Infine Pietro Boria traccia in un recente contributo²² un’analisi del concetto di antieconomicità, che si sforza di dar conto dei percorsi interpretativi seguiti dalla Suprema Corte:

“Il concetto di anti-economicità, che rappresenta così una declinazione del criterio generale dell’inerenza, è stato dapprima sviluppato dall’Amministrazione finanziaria quale strumento ausiliario per contestare la veridicità di operazioni economiche manifestamente simulate o inverosimili e, quindi, non inerenti all’attività d’impresa (si pensi al caso di un intero camion che viene affittato per il trasporto di un unico collo) ed è stato in seguito ampiamente adottato dalla giurisprudenza di merito e, soprattutto, di legittimità.

In particolare, l’anti-economicità colpisce quelle condotte che, pur formalmente documentate dall’imprenditore, appaiono irragionevoli e del tutto prive di un’adeguata sostanza economica, tanto da avere l’effetto materiale di contrastare ovvero rendere difficoltoso per l’impresa il perseguimento del fine di lucro, sebbene da un punto di vista formale possano generare componenti negativi di redditi potenzialmente deducibili.

La ratio sottesa al concetto di anti-economicità è evidente: se un dato costo è eccessivo ed abnorme rispetto all’attività esercitata dall’impresa allora esso non può considerarsi funzionale al programma imprenditoriale; quindi se un costo è ‘antieconomico’ esso è da ritenere anche ‘non inerente’.

Sebbene il concetto di anti-economicità abbia un chiaro fondamento logico, esso pone evidenti problemi applicativi atteso che, non essendo ancorato a norme di diritto positivo che stabiliscano ex ante quando una data attività possa dirsi economica o meno, esso produce l’effetto di esporre le scelte adottate dall’imprenditore al sindacato discrezionale dell’Amministrazione finanziaria o dell’Autorità giudiziaria.”.

Nel richiamare un recente arresto giurisprudenziale²³, Boria sottolinea con la Suprema Corte che *“il giudizio di congruità vale ad indicare non tanto l’esistenza di un’inerenza dei costi all’attività di impresa, quanto piuttosto in termini congetturali (secondo il criterio generale dell’id quod plerumque accidit) se le condotte imprenditoriali sono espressive di un coerente perseguimento del programma d’impresa. Pertanto, <l’Amministrazione finanziaria, nel negare l’inerenza di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi*

²² P. Boria, *L’inerenza dei costi nella determinazione del reddito d’impresa. La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. giur. trib. 2018, 767 ss.

²³ Cass. sez. trib. ord. 17.7.2018 n. 18904.

dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza può contestare l'incongruità o l'anti-economicità della spesa, che assumono rilievo sul piano probatorio quali indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività di impresa e alle scelte imprenditoriali>".²⁴.

Caratteri peculiari ha invece avuto l'analisi relativa all'applicazione del principio nel campo dell'imposta sul valore aggiunto, fortemente condizionato dalla presenza dei principi e della giurisprudenza comunitari.²⁵

Commentando la sentenza n. 2875 del 3.2.2017 e la sua corposa motivazione²⁶, Filippo

²⁴ P. Boria, *L'inerenza dei costi*, cit., 767 ss.

²⁵ Cass. sez. trib. 7.6.2017 n. 14082, proprio in materia di detrazione IVA.

²⁶ Ne riportiamo lo stralcio relativo al tema: "4.1. Con riferimento al diritto alla detrazione di imposta, cui è speculare la questione, che qui viene in rilievo, della legittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria che provvede alla rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti considerando antieconomiche determinate scelte imprenditoriali, in base al principio secondo cui 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, in tal modo valutando negativamente, ai fini fiscali, le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito, l'orientamento di questa Corte (v. Cass. n. 12502 del 2014 e n. 22130 e n. 22132 del 2013 per compiutezza di argomenti, di cui agli ampi stralci di seguito citati), è fermo nel ritenere:

a) che i principi affermati in materia di imposte sui redditi, secondo cui rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (cfr. Cass. n. 12813/2000 con riferimento all'ILOR; Cass. n. 9497/2008 e Cass. n. 3243/2013, Cass. n. 1711/2007 con riferimento all'IRPEG; Cass. n. 7487/2002; Cass. n. 10802/2002; Cass. n. 5463/2003; Cass. n. 398/2003; Cass. n. 19150/2003), non sono immediatamente ed automaticamente applicabili in materia di detraibilità del tributo IVA che, com'è noto, è tributo armonizzato alla disciplina introdotta dapprima con la sesta direttiva CEE e, da ultimo, con la dir. 2006/112/CEE;

b) che il sistema comune dell'IVA è ispirato al principio della neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., segnatamente, sent. 21 giugno 2012, Gabalfrisa e a., punto 44; sent. 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, p. 78; sent. 21 giugno 2012, nelle cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahageben e David, p. 39; sent. 6 settembre 2012, C-324/11 I, Gabor Toth, p. 24);

c) che, infatti, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa unionale (v., in particolare, sentenze 25 ottobre 2001, Commissione/Italia, C-78/00, punto 28; 10 luglio 2008, Sosnowska, C-25/07, punto 14; 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria, C-274/10, punto 42), il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati, come previsto sia dalla sesta Direttiva che dagli artt. 167 e segg. della vigente direttiva 2006/112/CEE, la Corte di Giustizia avendo più volte sottolineato la centralità di tale diritto nel meccanismo dell'IVA; diritto che, in linea di principio ed ordinariamente, non può subire limitazioni, essendo inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche, con un meccanismo che consente la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale che si interrompe allorché il bene o servizio viene reso al consumatore finale;

d) che, infatti, la normativa unionale riconduce il diritto alla detrazione alla sola esigibilità ed inerenza dell'acquisto del bene o servizio, senza contemplare alcun riferimento, e comunque non in modo diretto, al valore del bene o servizio, al punto che, anche per la Corte Europea, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato appare irrilevante (Corte giust. 20 gennaio 2005, causa C- 412/03, Hotel Scandic Gasabach, p.22);

Dami traccia una sintesi delle peculiarità della questione:

*“... l'apprezzamento dell'antieconomicità della scelta dell'imprenditore, se ben può giustificare una rettifica ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP (sempre che il contribuente non offra un'adeguata giustificazione del proprio comportamento), da sola non può consentire una correlata ripresa ai fini IVA. Rispetto a tale imposta rileva, infatti, il principio di neutralità che implica un più rigoroso onere probatorio per l'Amministrazione finanziaria la quale, in particolare, potrà negare il diritto alla detrazione solo in presenza di elementi oggettivi che indichino la sussistenza effettiva di comportamenti fraudolenti o abusivi, con la conseguenza che il riscontro di una transazione antieconomica assumerà rilievo solo <quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza>”.*²⁷

E sulla stessa sentenza aggiunge Paolo Centore: *“È sufficientemente chiaro che la disposizione [l'art. 9 della Direttiva UE sull'IVA] - cardine del diritto di detrazione - non*

e) che, pertanto, il diritto alla detrazione può essere negato solo ove sia dimostrato dall'amministrazione finanziaria, alla luce di elementi oggettivi, che esso è invocato dall'imprenditore fraudolentemente o abusivamente (Corte giustizia, sent. 21 giugno 2012, nelle cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahageben e David, p. 42 e giurisprudenza ivi citata), mentre in condizioni normali non è consentito all'amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione per le ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico; infatti, secondo la Corte di giustizia non vi sarebbe elusione od evasione fiscale se anche i beni o i servizi sono forniti a prezzi artificialmente bassi o elevati fra le parti, che godano entrambe del diritto a detrazione IVA, essendo solo a livello del consumatore finale che può ricorrere perdita di gettito fiscale (Corte giust. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11, Balkan, p.47);

f) che, allora, il diritto alla detrazione potrà essere negata dall'amministrazione finanziaria allorché la riscontrata antieconomicità dell'operazione commerciale rilevi quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad IVA, e perciò se l'amministrazione riesce a dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, nel qual caso 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, potendo altresì accadere che l'antieconomicità costituisca indizio di abuso del diritto che, com'è noto, presuppone un uso di una forma giuridica e cioè l'uso concreto di essa non per l'affare per il quale essa è tipicamente prevista, ma per uno scopo diverso, univocamente ed esclusivamente rivolto a perseguire un indebito risparmio fiscale.

4.2. Orbene, applicati tali principi al caso di specie, in cui neanche è posta in discussione l'effettività dell'acquisto immobiliare effettuato dalla società contribuente, spettava all'amministrazione finanziaria fornire la prova – nella specie mancante e neanche desumibile dagli elementi di valutazione emergenti ex actis – dell'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione (che, si ricorda, è consistita nell'acquisto di un fabbricato per l'importo complessivo di C 32.900.000,00, con successiva iscrizione tra le rimanenze finali di un valore di presumibile realizzo di C 30.400.000,00, al netto degli oneri accessori, con conseguente contabilizzazione di una svalutazione di C 2.500.000,00 e, quindi, di vendita del medesimo al prezzo di C 30.891.304,00 dopo che la società, entrata nell'immediato possesso del bene ne aveva riscosso i canoni di locazione) o del carattere abusivo o elusivo di tale operazione, cosicché ha errato la CTR che ha escluso la detraibilità di un costo sicuramente sostenuto dalla società contribuente peraltro assumendo l'esistenza di un danno erariale di fatto insussistente, essendo pacifica la regolarità, ai fini fiscali, dei passaggi fra prestatore e committente che non ha cagionato alcuna perdita in danno dell'erario.”.

²⁷ F. Dami, *Non sempre applicabile all'IVA il principio di antieconomicità ammesso per le imposte dirette. Contraddittorio endoprocedimentale e antieconomicità: se si tratta di IVA prevalgono i principi comunitari*, nota a Cass. sez. trib. 3.2.2017 n. 2875, Riv. giur. trib. 2017, 686 ss.

pone alcuna limitazione ad esso rispetto alla correlazione fra acquisti e vendite che, anzi, la norma sulla definizione del soggetto passivo esclude, laddove precisa che l'attività svolta deve intendersi economica e, dunque, qualificante ai fini del requisito soggettivo, <indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività>. Dopo l'esame normativo, è utile rivolgere l'attenzione alla giurisprudenza euro-unionale, per giungere alla conclusione che, nel rapporto fra acquisti e vendite, non sussiste, per l'iva, un vincolo di economicità mutuato dal sistema reddituale e dalle norme del diritto commerciale, vale a dire, lo scopo di lucro."²⁸.

Il contributo alla costruzione del concetto di antieconomicità nella giurisprudenza della Suprema Corte

Come in precedenza accennato la giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha condotto in questi ultimi anni, pur con le inevitabili oscillazioni, una impegnativa opera di sistematizzazione degli aspetti essenziali del concetto emersi in precedenza. Pur con i severi limiti di spazio, appare utile dar conto dei risultati del suo sforzo nomofilattico.

È pregiudiziale osservare che la Corte, pur ribadendo l'intangibilità del limite della libera scelta imprenditoriale a condizione che essa non manifesti intenti elusivi o fraudolenti, riafferma la legittima esperibilità della valutazione della sua antieconomicità da parte dell'Agencia e la sufficienza di un esito positivo di questa a fondare il ricorso allo strumento dell'accertamento induttivo (o analitico-induttivo) previsto dalla lett. d) del primo comma dell'art. 39 d.P.R. n. 600/1973. Si rivela però molto più esigente nel verificare l'effettivo assolvimento dell'onere della prova (pur con i limiti imposti a tale esame nel giudizio di legittimità).

La conferma della validità del metodo interpretativo sull'antieconomicità '*nel solco della tradizione*' è presente nella sentenza 23.9.2016 n. 18666, che decide a favore del Fisco una controversia sorta da un accertamento nei confronti di un bar-pasticceria:

"2. Nel caso in esame, il contraddittorio è stato realizzato e da esso, come ritenuto dalla C.T.R. non sono emersi elementi che giustificassero le gravi incongruenze tra i costi sostenuti e il reddito dichiarato, "al limite della sussistenza", in relazione ad un esercizio situato in zona centrale. La giurisprudenza è da tempo orientata a sostegno dell'affermazione che, a

²⁸ P. Centore, *Contraddittorio ed economicità dell'attività nell'IVA. La posizione della Cassazione*, in Dir. prat. trib. 2017, II, 2168 ss., con un'accurata disamina degli aspetti legati agli artt. 9 e 168 della direttiva 2006/112/CE, ai principi ed alla giurisprudenza euro-unionale.

fronte di condotte aziendali che risultano in netto contrasto con le leggi del mercato, compete all'imprenditore dimostrare, in modo specifico, che la differenza negativa tra costi di acquisto e prezzi di rivendita, emersa dalle scritture contabili, non è dovuta all'occultamento di corrispettivi, ma trova valide ragioni economiche che la giustificano (ex pluribus, Cass. n. 8068/2010; n. 11242/2011).

La circostanza, invero, che a fronte di notevoli costi una impresa commerciale dichiara, ai fini dell'imposta sul reddito un reddito esiguo, costituisce una condotta commerciale anomala, di per sé sufficiente a giustificare da parte dell'erario una rettifica della dichiarazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, a meno che il contribuente non dimostri concretamente la effettiva sussistenza di validi motivi per porre in essere un comportamento palesemente antieconomico. Il che non si traduce in un sindacato sulle scelte imprenditoriali, ma consente di presumere l'esistenza di proventi non dichiarati, correttamente desunta dalla abnormità, ed irragionevolezza del dato dichiarato, che lasciando presupporre una attività gestionale antieconomica, induce, logicamente, a ritenere complessivamente inattendibile la documentazione. In tali casi, pertanto, è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purché gravi, precise e concordanti - un maggior reddito di impresa.

Va quindi ribadito il principio che un comportamento del contribuente palesemente antieconomico costituito da un rilevante rapporto deficitario tra valore complessivo dei costi sostenuti e i ricavi dichiarati integra le gravi incongruenze che legittimano l'applicazione degli studi di settore”.

Ed anche di recente lo schema è stato utilizzato per giustificare il ricorso a logiche presuntive di accertamento; in un'ordinanza che convalida la determinazione dei caffè somministrati sulla base della quantità di polvere di caffè consumata, infatti, è giudicata la contabilità *“complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri di ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente”*.²⁹

Il rapporto con l'inerenza è rivisitato, abbandonando la visione dell'antieconomicità come specie della non inerenza in favore di un valore sintomatico. Così si esprime l'ordinanza n. 20113 del 30.7.2018:

“Con riferimento ai rapporti infragruppo, l'inerenza del costo - ricondotta entro il binario dei canoni di ragionevolezza e proporzionalità - è stata agganciata ai concetti di coerenza e

²⁹ Cass. sez. trib. ord. 24.8.2018 n. 21130.

utilità economica, interpretati come indici della sussistenza o meno dell'inerenza, più che come suoi requisiti essenziali, per così dire, "normativi".

Sicché, l'ipotetica antieconomicità di una spesa (ad esempio: perché sproporzionata sul piano quantitativo) è stata letta come un significativo sintomo (come una "spia") della non inerenza (totale o parziale) e della (conseguente) indeducibilità (anch'essa totale o parziale) del costo (Cass. 27/10/2017, n. 25566).”.

Come già detto, la presenza di elementi che denotino il carattere elusivo dell'operazione sposta l'attenzione dall'antieconomicità all'insussistenza di valide ragioni economiche, senza che possa essere invocata l'intangibilità della scelta imprenditoriale.³⁰ Rimane quindi sempre lo spazio per una verifica di abusività o inesistenza dell'operazione, come pare essere avvenuto nella successiva ordinanza della Corte secondo cui *“il giudice d'appello ha totalmente pretermesso l'esame di un compendio di elementi offerti dall'Agenzia [appartenenza del contribuente e del fornitore al medesimo gruppo a base familiare, eccessivo importo rispetto al corrispettivo abituale per prestazioni analoghe nello stesso gruppo, dotazione di due soli dipendenti del fornitore, sproporzione tra importo fatturato e tipologia di attività, risparmio fiscale conseguito dal contribuente e dal gruppo] a sostegno del carattere fittizio della fatturazione, i quali avrebbero avuto incidenza decisiva ai fini delle valutazioni alle quali il giudice d'appello era tenuto”*.³¹

Particolarmente attenta si mostra la Corte all'applicazione del concetto nei rapporti infra-gruppo, consapevole del fatto che in tale ambito le valutazioni acquistano un diverso significato.

Così essa non ritiene che riveli un comportamento anomalo la circostanza che *“la spesa pubblicitaria sia stata sostenuta in prima battuta dalle società controllate e poi riattribuita alla società controllante, anziché essere sostenuta direttamente da quest'ultima”* sicché *“rientra nelle scelte imprenditoriali di tipo discrezionale, prive di incidenza sulla deducibilità del costo di cui sia assodata l'inerenza”*³², ma per la deducibilità delle spese di regia reputa non sufficiente *“che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato rispetto ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (cfr. Cass.*

³⁰ In tal senso si è ancora espressa recentemente la Corte di Cassazione Sezione Tributaria con l'ordinanza 24.8.2018 n. 21126.

³¹ Cass. sez. trib. ord. n. 21859 del 7.9.2018, con nota di M. Peirola, *Antieconomicità delle operazioni e prova contraria a carico del contribuente*, in *Il Fisco* 2018, 3767 ss.

³² Cass. sez. trib. sentenza 29.11.2017 n. 28578.

26/5/2017 n. 13330; Cass. 8/10/2014 n. 21284)³³.

Ma anche il giudizio di antieconomicità deve essere giustificato, restando tale onere a carico dell'amministrazione finanziaria. In materia di congruità dei corrispettivi per prestazioni di promozione commerciale, l'ordinanza 7.6.2017 n. 14082 ha precisato:

“In tema di imposte sui redditi, la tenuta della contabilità in maniera formalmente regolare non è di ostacolo alla rettifica delle dichiarazioni fiscali e, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva, ed il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie (Cass., n. 9084 del 17.4.2017; n. 14428 dell'8.7.2005).

Alla stregua di tale consolidato orientamento, nel caso concreto, non è emerso che gli elementi presuntivi adottati dall'Agenzia delle entrate siano espressione di una condotta assolutamente contraria ai canoni dell'economia, poiché essi si sono concretizzati, in sostanza, in censure di scelte discrezionali dell'imprenditore. Invero, i vari elementi presuntivi invocati dall'ufficio, seppure valutati nel loro complesso, non inducono ad esprimere uno scrutinio di assoluta antieconomicità, che presuppone una evidente ed inequivoca contrarietà a criteri generalmente seguiti dagli imprenditori dello specifico settore interessato.

Ora, l'Agenzia non ha dimostrato di aver allegato indici presuntivi circa l'assoluta antieconomicità del compenso concordato nei due suddetti contratti, sia perché non ha addotto parametri dell'assunta "normalità" dello stesso compenso, sia perché le giustificazioni del contribuente sono state ampie ed esaustive, come rilevato dalla Ctr”.

Insomma una nuova attenzione ai limiti di un potere il cui esercizio viene considerato legittimo ma, al tempo stesso, potenzialmente lesivo di una sfera di libertà, come sottolineato nella sentenza n. 6320 dell'1.4.2016:

“Ciò posto, se <rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo non proporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa> (tra le altre, Cass. n. 8072 del 2010, n. 9036 del 2013), un siffatto sindacato non sembra possa spingersi, come postulato

³³ Cass. sez. trib. ordinanza 8.11.2017 n. 26435.

dall'amministrazione ricorrente, sino alla <verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità (sia pure secondo una valutazione condotta con riguardo all'epoca della stipula del contratto) di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività>. E tanto perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore.

Nella specie ciò comporterebbe infatti un sindacato in ordine all'assetto organizzativo ed economico inverato, con il contratto più volte menzionato, dalla contribuente, società figlia nell'ambito del gruppo, assetto dato - per utilizzare la definizione offerta in una difesa della stessa SMA - <dall'accentramento ne La Rinascente della intera funzione logistica di gestione dei depositi in varie aree del Paese, nel perseguimento di intuibili economie di scala>.

Consapevole della delicatezza del tema e dell'evoluzione che l'interpretazione ha avuto al riguardo, in più occasioni la Corte di Cassazione si è preoccupata di operarne un'efficace sintesi.

Una di queste occasioni è stata la già citata sentenza 15.9.2017 n. 21405, nella quale si legge:

“Questa Suprema Corte, in numerose pronunce, ha affermato la non inerentezza degli atti manifestamente ‘antieconomici’ che determinano costi del tutto sproporzionati rispetto ai ricavi dell'impresa. Questo orientamento è fondato sul principio di economicità dell'azione imprenditoriale, che dovrebbe ispirare tutti gli atti dell'impresa (Cass. n. 793/2004; n. 11240/2001). <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 (che non sia quella di eludere il precetto tributario), assurgono al rango di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti, che legittimano il recupero a tassazione dei relativi costi (Cass. n. 23635/2008)>. Tuttavia la giurisprudenza di legittimità ha, nello stesso tempo, precisato che <se rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture - contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo non proporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (tra le altre, Cass. n. 8072 del 2010, n. 9036 del 2013), un siffatto sindacato non sembra possa spingersi, come postulato dall'amministrazione ricorrente, sino alla verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità (sia pure secondo una valutazione condotta con riguardo all'epoca della stipula del contratto) di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività. E tanto perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore>

(Cass. n. 10319/2015). [...] Insomma l'antieconomicità dell'operazione è fatta dipendere esclusivamente dall'aver la contribuente rinunciato ai benefici derivanti da un contratto, non essendo giuridicamente tenuta a farlo. Ma come già chiarito da questa Suprema Corte il controllo del Fisco non può spingersi fino al punto di sindacare scelte di questo tipo, che riflettono <valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore>. Così come il Fisco non aveva titolo per interferire nella scelta iniziale della contribuente (censurando la decisione di non cogliere l'opportunità di beneficiare di prestazioni pubblicitarie corrispondendo un compenso minore al prezzo che avrebbe dovuto sostenere operando in prima persona sul mercato), analogamente non ha titolo per sindacare, sic et simpliciter, e cioè senza dedurre elementi ulteriori rilevatori di una finalità estranea alla gestione aziendale, la scelta inversa della società, di riassumere su di sé, al 'puro costo', gli oneri sostenuti dalla consociata nel suo interesse”.

Ed è di questi giorni un'ulteriore disamina di ampio respiro, condotta nella sentenza 9.11.2018 n. 28672, che in qualche modo compendia l'elaborazione giurisprudenziale oggetto di questo paragrafo.

Premessa una ricostruzione dell'evoluzione dell'interpretazione sul principio di inerenza, la pronuncia chiarisce:

“5.4. Il giudizio quantitativo o di congruità non è, però, del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico e strutturale.

L'inerenza è, come evidenziato, un giudizio; la prova dunque deve investire i fatti costitutivi del costo, sicché, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, 'originario', poiché si articola ancor prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale essendo egli tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa.

Invece, l'oggetto del giudizio di congruità, a differenza di quello sull'inerenza, indica il rapporto tra lo specifico atto d'acquisto (i.e. l'atto d'impresa) di un diritto o di una utilità con la decurtazione: è un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito.

Nell'ambito delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità - ossia dell'evidente incongruità dell'operazione legittima e fonda il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d, (v. Cass. n. 9084 del 07/04/2017; Cass. n. 26036 del 30/12/2015), in base al principio secondo cui 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, sicché le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito sono rivelatrici di un occultamento di capacità contributiva e la spesa, in realtà, non trova giustificazione nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Ne deriva che è configurabile un nesso tra i due giudizi su un piano strettamente probatorio: la dimostrata sproporzione assume valore sintomatico, di indice rivelatore, in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto, in realtà, non è correlato alla produzione ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente.

5.5. La definizione di inerenza sopra individuata è coerente anche con la disciplina dell'Iva e, anzi, appare del tutto rispondente ai parametri desumibili dagli artt. 9 della Direttiva 2006/112/CE, secondo il quale <si considera 'soggetto passivo' chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività> e <si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità>.

Ben diversa, però, è l'incidenza, sulla valutazione di inerenza, del giudizio di congruità, che, con affermazione consolidata da parte della Corte di Giustizia (tra le tante, Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic arp.sab,Jck, per cui <la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante>; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C129/11, Balkan; v. anche Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C-263/15, Lajvèr), e ripetutamente ribadita dalla Suprema Corte (Cass. n. 22130 del 27/09/2013; Cass. n. 12502 del 04/06/2014; Cass. n. 26036 del 30/12/2015; Cass. n. 2875 del 03/02/2017; da ultimo v. Cass. n. 2240 del 30/01/2018), non condiziona, nè esclude il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, e dunque esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, sia <tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva>.

Si tratta di conclusione in diretta conseguenza del carattere neutrale dell'imposta poichè anche nell'ipotesi in cui <beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'Iva, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. E' 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 elevato può comportare una perdita di gettito fiscale> (Corte di Giustizia, Balkal cit., par. 47).

5.7. Anche con riguardo all'Iva, dunque, il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza ma la contestazione dell'Ufficio e, specificamente, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sé priva di rilievo.

Si può dunque concludere che in materia di Iva l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria, che intenda contestare la mancanza di inerenza delle operazioni compiute e fatturate dal contribuente, è, per questo profilo, aggravato, non assumendo di per sé rilievo la mera sproporzione o l'incongruenza tra costo e valore del bene o del servizio se non quando tale l'antieconomicità risulti, alla luce di una complessiva valutazione, macroscopica, ossia del tutto evidente (accertamento questo che compete al giudice di merito), sì da far ritenere, in termini rivelatori e indiziari, l'operazione - al di là delle ipotesi di frode od inesistenza - non correlata all'attività d'impresa.

5.8. Orbene, nella vicenda in esame la CTR ha escluso la detraibilità dell'Iva perché <le voci (..) non risultavano strettamente afferenti al processo di produzione e in ogni caso gli accertatori ne hanno preso in considerazione soltanto la parte eccedente le condizioni contrattuali contenute nel contratto di lavorazione tra Api e Api Raffineria senza pertanto ledere in alcun modo i risultati economici e tanto meno la libertà economica delle due aziende>, mentre, per contro, a fronte di componenti negative <largamente eccedenti rispetto a quanto previsto dalle stesse condizioni contrattuali all'epoca in vigore tra le due aziende, desumibili dal contratto di lavorazione> le fatture erano del tutto <genericamente motivate>. Con tale statuizione, dunque, la CTR ha ritenuto non inerenti i costi in questione perché largamente eccedenti le condizioni contrattuali e del tutto generici, ossia perché macroscopicamente eccessivi rispetto al valore contrattuale e privi di giustificazione.

Una simile affermazione, peraltro, si pone in linea con i principi sopra affermati: in condizioni normali, infatti, non è consentito all'Amministrazione rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione se il valore sia ritenuto antieconomico, salvo solo che la riscontrata antieconomicità rilevi quale indizio che l'operazione non sia correlata all'attività d'impresa.

Ed è ciò che il giudice d'appello ha statuito poiché, alla stregua degli elementi introdotti dall'Ufficio, ha ritenuto sproporzionato in termini evidenti i costi delle singole voci, sì da escluderne la correlazione all'attività d'impresa rispetto alla parte eccedente.

Altra e diversa questione, invero, attiene all'adeguatezza della motivazione in ordine al carattere di macroscopica antieconomicità dei maggiori costi, questione oggetto di censura, con specifico riferimento alle singole voci di costo, nei motivi da 13 a 17.

6. L'ottavo, il nono, il decimo, l'undicesimo e il dodicesimo motivo denunciano omessa od insufficiente motivazione in ordine alla ripresa della quota di corrispettivo commisurato agli ammortamenti anticipati delle immobilizzazioni degli impianti, ritenuta non inerente in quanto non espressiva della loro effettiva contabilizzazione.”.

La sindacabilità delle scelte di bilancio

Benché distinto dalla problematica fin qui illustrata, risulta comunque ad essa collegato il complesso tema della sindacabilità ad opera dell'Agenzia delle Entrate delle scelte di bilancio, al quale per questa ragione ritengo doveroso dedicare un accenno.

Nel rinviare a quanto è già stato ha detto in materia di *derivazione rafforzata*, mi limiterò ad osservare che l'introduzione di detto principio - prima nei confronti delle imprese *IAS adopters* e recentemente nei confronti di quelle *OIC adopters* – incide significativamente su un processo di spostamento dell'area di contestazione da quella della dichiarazione fiscale a quella della rappresentazione contabile e di bilancio.

È ben noto infatti che finora, in virtù del *principio di derivazione* previsto dall'art. 83 TUIR, la determinazione del reddito d'impresa procedeva dal risultato di esercizio con l'applicazione delle variazioni in aumento ed in diminuzione previste dalla legge tributaria. Ordinariamente, quindi, l'Agenzia delle Entrate non entrava nel merito delle scelte di bilancio ma si limitava a riscontrare la correttezza della determinazione del reddito verificando il corretto concorso ad esso di componenti positivi e negativi.

In verità già da qualche tempo era stata segnalata la tendenza dell'Agenzia ad una '*lettura fiscale*' del bilancio, cioè un'accresciuta attenzione alle implicazioni fiscali di determinate scelte di bilancio da cui spesso scaturiva la contestazione di una non corretta applicazione delle regole civilistiche e contabili riassunte nei principi contabili. Ciò aveva tipicamente luogo nell'applicazione di quelle disposizioni fiscali che vedono un elemento della rappresentazione contabile o di bilancio entrare nella fattispecie tributaria (si pensi al caso della *pex* o a quello delle '*società di comodo*').

In occasione dell'applicazione del *principio di derivazione rafforzata* ai soggetti *IAS adopters* ebbe a pronunciarsi sul punto anche l'Agenzia delle Entrate, chiarendo che “*nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili internazionali, l'Amministrazione*

finanziaria determina l'imponibile adottando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi" e precisando che *"qualora i principi contabili internazionali consentano di effettuare scelte meramente discrezionali senza prevedere un criterio direttivo, l'Amministrazione finanziaria potrà sindacare le opzioni adottate che, sulla base di specifici fatti e circostanze, risultino finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali"*.³⁴

Anche in questo caso nel silenzio delle norme tributarie sembrava irragionevole negare in maniera assoluta ed aprioristica la sindacabilità da parte del Fisco di tali scelte³⁵, anche se da qualcuno veniva suggerito che essa dovesse trovar luogo *"in misura, per così dire, 'inversamente proporzionale' rispetto al grado di discrezionalità attribuito ai redattori del bilancio dal legislatore civilistico"*³⁶.

Nel 2015, a commento di una sentenza della Suprema Corte in materia di ammortamenti³⁷, Angelo Contrino argomenta:

"Il rapporto di derivazione instaurato dall'art. 83 del T.U.I.R. (e, prima, dall'art. 52) eleva il risultato di conto economico a primo termine di calcolo del reddito d'impresa, in quanto cifra che - per le regole che ne governano la determinazione - meglio riflette la capacità economica prodotta dall'impresa e direttamente attua, conseguentemente, l'art. 53, comma 1 della Carta costituzionale. Se ciò è vero, non si può fare discendere dal nesso di derivazione l'insindacabilità in ambito fiscale delle scelte compiute dai contribuenti in sede di predisposizione del bilancio di esercizio.

Non pare, infatti, possibile negare che: (i) in quanto primo termine di calcolo del reddito d'impresa, l'utile o la perdita di bilancio dovrebbe essere uno degli elementi verificabili dall'Amministrazione finanziaria; (ii) in ragione dei motivi sottesi all'inserimento del risultato di conto economico nel sistema di misurazione del reddito d'impresa, l'eventuale inosservanza delle regole civilistiche che ne governano la determinazione, se e nella misura in cui impatti sul risultato di bilancio, dovrebbe poter essere contestata dal Fisco. Diversamente opinando, si avrebbe l'assoluta intangibilità fiscale di un elemento di misurazione del reddito imponibile, e in ispecie dell'elemento più importante sotto il duplice

³⁴ Agenzia delle Entrate, circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011.

³⁵ Per utili spunti critici sull'esercizio di tale potere cfr. A. Viotto, *Le classificazioni di bilancio tra determinazione del reddito e applicabilità delle norme antielusive*, in Riv. dir. trib. 2006, I, 69 ss. e Idem, *L'accertamento sulle valutazioni di bilancio: i poteri dell'amministrazione anche alla luce della recente soppressione delle deduzioni extracontabili e delle modifiche concernenti i soggetti che adottano gli IAS*, Riv. dir. trib. 2009, I, 205 ss.

³⁶ E. Artuso, *La sindacabilità del Fisco nelle scelte di rappresentazione bilancistica delle operazioni imprenditoriali: il caso delle spese di manutenzione*, in Riv. dir. trib. 2009, II, 284.

³⁷ Cass. sez. trib. sentenza 17.10.2014 n. 22016.

profilo qualitativo e quantitativo, pur in presenza di smaccate violazioni civilistiche, con immissione nel reddito di impresa di un dato non più rappresentativo ma anche legittimazione del prelievo su un reddito imponibile che non esprime più la reale capacità economica dell'impresa, perché il suo nucleo centrale risulta falsato dalle violazioni civilistiche commesse. [...]

Il potere dell'Amministrazione di contestare gli illeciti civilistici, per disconoscerne gli effetti negativi sulla misurazione del reddito imponibile senza intervenire sul bilancio, non è - e non può essere - privo di limiti, pena il dischiudersi di una litigiosità senza fine tra Fisco e contribuenti.

Le disposizioni civilistiche sul bilancio, pur se analitiche, si contraddistinguono per la presenza di criteri di valutazione elastici e per l'attribuzione agli amministratori del potere di individuare, nel rispetto di tali criteri, dei valori che meglio esprimono la situazione economico-patrimoniale dell'impresa: non esiste, dunque, una scelta gestionale corretta in assoluto, che primeggia sulle altre possibili, ma un fascio di soluzioni ugualmente legittime fra le quali l'amministratore seleziona quella ritenuta più congrua nella prospettiva considerata.

Così stando le cose, il Fisco non può sostituirsi agli amministratori, nell'esercizio dei poteri riconosciutigli dalla legge, imponendo una soluzione di bilancio diversa, tra quelle parimenti legittime, solo perché latrice di maggiore imponibile. La contestazione può e deve essere mossa, ove abbia comportato un danno erariale, soltanto se la soluzione adottata sul piano contabile sia incompatibile con la normativa civilistica di riferimento, perché in aperta violazione dei principi e dei criteri previsti o palesemente irragionevole in relazione alla scelta gestionale sottostante.”³⁸.

Ed è di quest'anno, seppur riferita al quadro normativo previgente, la sentenza della Suprema Corte 27-04-2018, n. 10222, che in materia di iscrizione di partecipazione tra le immobilizzazioni statuisce:

“3.3. In primo luogo deve rilevarsi che l'oggetto del presente procedimento non si estende alla valutazione dell'intera operazione finanziaria, ma, come già ricordato, riguarda il limitato profilo della esatta classificazione in bilancio della partecipazione societaria ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP. <La differenza tra titoli immobilizzati e non immobilizzati risiede non già nell'intrinseca natura di tali beni, che resta in ogni caso la medesima, bensì nella loro destinazione. Costituiscono infatti immobilizzazioni finanziarie i

³⁸ A. Contrino, *Rapporti 'bilancio/dichiarazione' e poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria*, Corr. Trib. 2015, 91 ss.

titoli destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'impresa (art. 2424-bis c.c., comma 1), mentre gli altri, per i quali si prevede la possibilità di vendita in tempi brevi, fanno parte del capitale circolante.... L'anzidetta alternativa tra l'uno e l'altro criterio d'iscrizione non è, dunque, espressione di una discrezionalità nell'applicazione di differenti criteri contabili da cui dipenda un diverso possibile modo di valutare in bilancio i medesimi beni. Si tratta qui, invece, di una scelta esclusivamente gestionale, che riguarda l'utilizzazione futura dei titoli appartenenti alla società, cioè appunto la loro destinazione, da cui dipende la natura stessa (in senso economico) del bene da iscrivere in bilancio - se immobilizzazione o elemento del capitale circolante - e che, una volta individuata, si riflette sul relativo criterio di valutazione contabile senza che in quest'ultimo passaggio si annidi alcun margine di discrezionalità. In altri termini, la discrezionalità non è nel modo di rappresentazione in bilancio di una determinata realtà patrimoniale e finanziaria dell'azienda, bensì nelle precedenti scelte amministrative da cui dipende la conformazione stessa della realtà che nel bilancio occorre rappresentare> (Cass. sent. n. 6911/2005 pag. 6 -7).

Chiariti in tal senso i limiti della discrezionalità della rappresentazione di bilancio, nel caso in esame l'Amministrazione finanziaria, valutata l'entità dell'operazione di vendita della partecipazione azionaria, presumibilmente maturata in tempi non brevi, e la vicinanza temporale tra l'acquisizione della partecipazione societaria e la sua vendita, ha ritenuto che, ai fini fiscali, non fosse attendibile l'inclusione della partecipazione societaria tra le immobilizzazioni. Il giudice di appello, confermando le conclusioni cui era giunto il giudice di primo grado, ha ritenuto legittimo l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, evidenziando come, a fronte dei significativi elementi indiziari adottati dall'amministrazione, la società contribuente non avesse fornito dimostrazione delle particolari condizioni del mercato che, maturate improvvisamente, la avevano indotta alla 'prematura' vendita della partecipazione azionaria. In tal senso, la C.T.R. del Lazio ha evidenziato, quale semplice elemento rafforzativo del proprio ragionamento, la circostanza che il bilancio dell'anno 2001 è stato approvato solo nell'aprile del 2002, "quando le condizioni per la cessione del pacchetto dovevano già essere ben consolidate ed a conoscenza degli amministratori". La considerazione della ricorrente, secondo cui la valutazione della rappresentazione di bilancio andava fatta ex ante, non ha efficacia risolutiva nel caso di specie, in cui l'Amministrazione, ai fini fiscali non ha ritenuto corretta la valutazione espressa nel bilancio, perché non rispondente alla reale destinazione dei beni. Ed invero, come già osservato, l'avviso di accertamento indica quale suo presupposto l'iscrizione in bilancio della partecipazione societaria tra le immobilizzazioni finanziarie, nonostante la natura

speculativa del suo acquisto e della successiva vendita a breve distanza di tempo.”.

Oggi la decisione di un’ampia estensione dell’ambito applicativo del *principio di derivazione rafforzata* muta radicalmente il quadro con gli effetti già prima accennati³⁹.

In quest’ottica, acquista rilievo ancora una volta quanto statuito pochi mesi fa dalla Suprema Corte in materia di sindacabilità delle scelte di bilancio con l’ordinanza 30.7.2018 n. 20122 (su rimborso IVA a ‘società non operativa’, ma con testo sostanzialmente conforme a quello dell’ordinanza 24.8.2018 n. 21106 in materia di avvisi di accertamento, tra le stesse parti):

“Gli amministratori della società, cui spetta di redigere il bilancio secondo le norme di cui agli artt. 2423 - 2426 c.c., non rivestono la qualità di pubblici ufficiali e tanto basta ad escludere che il bilancio sia annoverabile fra gli atti che, ai sensi dell’art. 2700 c.c., fanno piena prova, sino a querela di falso, della corrispondenza al vero delle attestazioni che vi sono contenute. Al contrario, l’art. 2379 c.c. consente a chiunque vi abbia interesse di impugnare la delibera di approvazione del bilancio, entro tre anni dalla sua iscrizione, per ottenerne l’annullamento, chiedendo al giudice di valutare se il documento sia stato o meno redatto in conformità dei principi inderogabili di verità e chiarezza previsti dalla legge, senza alcuna necessità di esperire contestualmente querela incidentale di falso (né, tantomeno - non vigendo nel nostro sistema un principio di necessaria pregiudizialità dell’azione penale - di attendere l’esito dell’eventuale processo promosso a carico degli amministratori per il reato di false comunicazioni sociali). Ciò vale anche per l’azione, di mero accertamento, nella quale non si controverte della validità della delibera di approvazione ma solo della veridicità delle risultanze del bilancio, che non è soggetta al termine triennale di decadenza e che può essere proposta anche incidentalmente ed - a seconda degli strumenti processuali posti a disposizione delle parti dall’ordinamento - in via diretta dall’interessato o (come nel caso di specie, in cui spetta al contribuente di impugnare l’avviso notificatogli dall’amministrazione finanziaria) ad istanza del controinteressato.

La possibilità per l’Agenzia delle entrate di rettificare il bilancio, contestando i criteri utilizzati dal contribuente nella sua redazione, al fine di far emergere la sussistenza di un credito tributario evaso o l’insussistenza di quello chiesto a rimborso, è del resto implicitamente prevista da tutte le norme antielusive che consentono all’Ufficio non solo di procedere ad ispezioni e verifiche sulle scritture contabili, ma anche, in presenza di determinati presupposti (come nel caso della L. n. 724 del 1994, art. 30, e L. n. 662 del 1968,

³⁹ Per una disamina cfr. M. Marzano, *Corretti principi contabili e sindacato dell’amministrazione finanziaria*, in Bilancio e reddito d’impresa, 2018, 52 ss.

art. 3, comma 45), di operare l'accertamento in via presuntiva. Ne consegue che il giudice tributario investito del ricorso del contribuente contro un avviso di accertamento che si fondi sulla riclassificazione delle poste del bilancio è tenuto a valutare, sulla scorta delle risultanze di causa, se detta riclassificazione debba o meno ritenersi corretta e sia idonea a giustificare la maggiore pretesa impositiva od il diniego di rimborso”.

È quindi ‘caccia aperta’ ai tentativi di forzare i principi contabili con finalità fiscali, con il rischio però che, come paventato dalla Suprema Corte per il giudizio in tema di *antieconomicità*, si sconfini in un arbitrario sindacato sulla scelta di rappresentazione contabile e di bilancio riducendo ingiustificatamente quei margini di opportuna discrezionalità che la norma civilistica e la tecnica contabile hanno finora salvaguardato.

Roberto Pignatone