

Principio dell'antieconomicità ed applicabilità al sistema Iva

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

L'onere della prova in materia Iva allorché la contestazione verta sull'antieconomicità della condotta tenuta dal contribuente ricade sull'Amministrazione finanziaria cui spetta dimostrare che il risultato antieconomico, valevole come presunzione ai fini della rettifica delle imposte dirette e regredita a mero indizio ai fini delle rettifiche Iva, sia indice di una omessa fatturazione o sottofatturazione delle operazioni attive, rendendosi necessaria da parte dell'ufficio procedente l'ulteriore verifica circa la non veridicità delle operazioni e, dunque, del prezzo di cui alle contestate fatture.

Premessa

Sempre più spesso l'Amministrazione finanziaria ricorre al criterio dell'economicità per rettificare le dichiarazioni presentate dai contribuenti. Il principio, di derivazione giurisprudenziale, si fonda su un concetto economico basilare secondo il quale chiunque svolga un'attività economica è indotto a ridurre i costi o a massimizzare i ricavi, a parità delle altre condizioni. Diversamente, in presenza di un comportamento non adeguatamente giustificato sul piano razionale, l'Amministrazione è legittimata a presumere che l'incorreggenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celino in realtà finalità extraimprenditoriali ed in particolare di indebita sottrazione di materia imponibile senza valida giustificazione.

Sovente negli avvisi di accertamento emanati dagli Uffici finanziari si assiste all'automatica trasposizione della contestazione elevata ai fini della rettifica delle imposte dirette anche sul piano Iva.

Risultano dirimenti gli approdi della recente giurisprudenza di merito e di legittimità alla cui disamina si dirigeranno le considerazioni nel seguito sviluppate, al fine di verificare la possibilità ed eventualmente i limiti entro i quali è possibile estendere i principi giurisprudenziali in materia di condotta economica (*rectius*: antieconomica) al tributo Iva, come noto armonizzato dalla disciplina comunitaria.

Il principio di antieconomicità: origine giurisprudenziale e sviluppi

In tema di antieconomicità la giurisprudenza, muovendo dalla sentenza della Corte di Cassazione n.1821/00, ha consolidato un significativo orientamento che pone il comportamento del contribuente sotto la lente d'ingrandimento del Fisco, legittimato a valutare la coerenza delle scelte imprenditoriali ri-

spetto al principio di economicità e ad attribuire rilevanza fiscale a quelle condotte che possano risultare palesemente contrarie ai canoni dell'economia.

Sono tali le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito.

Alla base di questo indirizzo vi è il 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.

Corollario di tale assunto è il convincimento che, in presenza di comportamenti antieconomici, che l'Amministrazione finanziaria abbia riscontrato valutando la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni del contribuente che questi non sia stato in grado di giustificare validamente, l'organo accertatore è pienamente legittimo a giudicarle sintomatiche di possibili violazioni di disposizioni tributarie e ad operare l'accertamento ai sensi dell'art.39, co.1, lett. d) d.P.R. n.600/73 basato su una parziale inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili, anche qualora non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'attività, con negazione della deducibilità di quei costi giudicati sproporzionali ai ricavi ovvero con presunzione dell'occultamento di maggiori guadagni¹.

¹ Non sono mancate, invero, pronunce in segno discorde da parte della Corte di Cassazione la quale ha in altre circostanze ritenuto insindacabili le scelte dell'imprenditore negando all'Amministrazione il potere di ricondurre ai prezzi di mercato i compensi giudicati sproporzionati cfr.: Cass. n.24957/10 con richiamo alla sentenza n.6599/02 della medesima Corte, in cui si nega il potere degli Uffici finanziari di disconoscere l'inerenza di un costo squisitamente sotto il profilo "quantitativo" piuttosto che qualitativo, affermando che propugnare tale tesi equivarrebbe a disconoscere all'imprenditore la libertà di impostare la propria strategia d'impresa. In senso del tutto analogo cfr.: Cass. n.28595/08 e n.21155/05.

ACCERTAMENTO

Nell'accertamento con metodo c.d. "analitico - extracontabile" di cui al primo comma, lett. d) d.P.R. n.600/73 la "incompletezza, falsità ed inesattezza" degli elementi indicati legittima gli Uffici finanziari a "completare" le lacune riscontrate utilizzando, ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati ovvero dell'inesistenza di componenti negativi dichiarati, anche presunzioni semplici che debbono rispondere ai requisiti previsti dall'art.2729 cod.civ..

Una volta attribuita valenza "presuntiva" al fenomeno antieconomico, spetta al contribuente "smentire" la validità della presunzione, fornendo al Fisco elementi idonei per sostenere la deducibilità dei costi sostenuti o la mancata percezione dei maggiori compensi accertati dall'ufficio. Secondo i giudici di legittimità, infatti, l'onere del contribuente di motivare le scelte che non sono in linea con i criteri di gestione economica della propria attività (scelte che, quindi, appaiono incomprensibili in base ai normali criteri di valutazione economica) è simmetrico e/o reciproco all'obbligo di motivazione degli atti che grava sulla Amministrazione finanziaria.

Nel delineato quadro ermeneutico si inserisce l'applicabilità della presunzione di antieconomicità all'ambito Iva che è stata oggetto della più critica analisi anche da parte di quella giurisprudenza di legittimità orientata ad affermare la sicura rilevanza ai fini delle imposte dirette del principio in commento.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, ha esteso automaticamente all'ambito Iva le rettifiche ex art.39, co.1, lett. d) d.P.R. n.600/73 basate sul riconoscimento del valore presuntivo del comportamento antieconomico del contribuente, applicando l'art.54, co.5 d.P.R. n.633/72 per contestare l'indetraibilità dell'imposta in asserita violazione dell'art.19 del medesimo decreto Iva.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea

Nonostante il diffuso orientamento giurisprudenziale riconosca la rilevanza del principio dell'antieconomicità quale presunzione diretta a legittimare la rettifica dei redditi dichiarati dal contribuente, la possibilità di estensione dei principi giurisprudenziali affermati quanto alle imposte sui redditi si pone problematicamente con riguardo all'Iva, trattandosi di tributo armonizzato alla disciplina di cui alla Sesta Direttiva CEE (art.7 Dir. 77/388/CEE del 17 maggio

1977), modificata fino alla Direttiva 28 novembre 2006 (2006/112/CEE).

La Corte di Giustizia Europea, più volte chiamata a dirimere le questioni relative alla compatibilità di normative nazionali con le disposizioni della sesta direttiva dettate dagli artt.5 n. 6 e 6 n. 2 lett. b), ha in ripetute occasioni affermato la preminenza nel sistema Iva del **principio di neutralità** il quale osterebbe alla citata applicazione diretta ed automatica dei principi relativi all'imposizione diretta.

Il sistema comune dell'Iva è infatti volto a garantire la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività, a prescindere dallo scopo o dai risultati di esse, purchè siano appunto assoggettabili al tributo, prevedendosi un'interruzione di detto esonero generale allorchè il bene o servizio venga reso al consumatore finale (cfr.: Corte di Giustizia causa C-255/02 del 21 febbraio 2006 c.d. sentenza *Halifax* e Corte giustizia cause riunite C-110/98 a C-147/98 del 21 marzo 2000 c.d. sentenza *Gabalfrija*).

Più volte la Corte di Giustizia ha inteso sottolineare la centralità del diritto di detrazione nel meccanismo dell'Iva, diritto che, in linea di principio, non può subire limitazioni, essendo inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche. Ed è proprio questo meccanismo a consentire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale che si interrompe, come detto, allorchè il bene o servizio viene reso al consumatore finale.

È dunque dalla disamina dell'art.17 della sesta direttiva CEE che bisogna muovere per valutare la compatibilità di un taglio di economicità delle operazioni imponibili ai fini Iva con le disposizioni comunitarie prima e nazionali poi.

Invero, dal dettato di tale disposizione ci si avvede subito del fatto che la norma, riconducendo il diritto di detrazione all'esigibilità ed inerenza dell'acquisto del bene o servizio, non contempla alcun diretto riferimento al "valore" del bene o servizio.

E d'altronde, specularmente l'art.19 d.P.R. n.633/72 in ambito nazionale non presenta riferimenti ad elementi di valore della prestazione/cessione.

Ciò si spiega, in termini generali, ancora una volta ricorrendo ai principi fondanti il meccanismo dell'Iva che trova proprio il suo equilibrio nel composito meccanismo della rivalsa e della detrazione, per effetto del quale l'erario non subisce alcuna perdita in caso di regolare indicazione dell'Iva nei vari passaggi che caratterizzano la cessione del bene o servizio, qualunque sia il prezzo del bene o del servizio stesso.

Ripercorrendo attraverso le varie pronunce il pensiero ermeneutico della Corte Europea se ne ricavano importanti principi che pongono la disciplina Iva su un piano di non assimilabilità rispetto al sistema di tassazione diretta².

Dall'assenza di richiamo al concetto del "valore" del bene ceduto e del servizio prestato, la Corte ricava l'irrelevanza, in termini di perdita di gettito fiscale, della circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo artificialmente superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, purchè entrambe le parti godano interamente del diritto alla detrazione Iva, specificando che solamente il coinvolgimento del consumatore finale nei passaggi fra prestatore e committente determinerebbe una situazione potenzialmente elusiva o evasiva dell'imposta³.

La base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate a titolo oneroso è costituita infatti dal corrispettivo effettivamente ricevuto dal soggetto passivo, rappresenta il valore soggettivo realmente percepito, e non da un valore stimato secondo criteri oggettivi⁴, secondo un indirizzo che la Corte ha ribadito anche per le operazioni di gruppo⁵.

Il principio fondamentale secondo cui uno Stato membro non può riscuotere a titolo di Iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (estensibile, in quanto fondato sul principio di preminenza della cartolarità della fattura, anche all'ipotesi di sopraffatturazione) e che emerge dagli artt.11 e 28-sexies della direttiva 77/388/CE del Consiglio 17 maggio 1977⁶, è stato recentemente riaffermato dalla Corte di Giustizia con la sentenza 26 aprile 2012 in cause riunite C-621/1 e C-129/11, *Balkan and Sea Properties Adsits* che ha precisato, in modo assoluta-

² Sul principio di non discriminazione e l'assenza di *vulnus* al medesimo in conseguenza del raggiungimento di una differente soluzione normativa sull'Iva rispetto a quella espressa per i tributi diretti, si è espressa la Corte di Giustizia causa C-35/05 del 17 marzo 2007 affermando che l'assenza di rapporti tra i distinti sistemi di tassazione giustifica antitetici esiti ermeneutici.

³ Cfr.: Corte di Giustizia causa C- 412/03 del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandio Gasaback*, punto 22.

⁴ Cfr.: Corte di Giustizia causa C-549/11 del 19 dicembre 2012; Corte di Giustizia C-154/80 del 5 febbraio 1981, *Cooperative Aardappelenbewaarplaats*.

⁵ Corte di Giustizia causa C-285/10 del 9 giugno 2011, *Campsia Estaciones de Servicio SA* in cui si afferma che: "ove un corrispettivo sia stato concordato ed effettivamente versato al soggetto passivo come contropartita diretta per il bene ceduto o il servizio prestato, tale operazione dev'essere qualificata come operazione a titolo oneroso, anche nel caso in cui essa sia effettuata tra soggetti collegati e il prezzo concordato ed effettivamente versato sia manifestamente inferiore al prezzo normale di mercato".

⁶ Attualmente riprodotto nell'art.73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

mente chiaro, come la base imponibile dell'Iva debba unicamente essere rinvenuta nel "corrispettivo versato o da versare al fornitore o prestatore" per le cessioni di beni o prestazioni di servizi, e che la norma anti elusiva di cui all'art.80, paragrafo 1 della direttiva n.112/06 "nel consentire in taluni casi di considerare che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione, introduce un'eccezione alla norma generale prevista dall'art.73 la quale, in quanto tale, deve essere interpretata restrittivamente"⁷.

Sulla base di tali considerazioni la Corte Europea nella sentenza del 26 aprile 2012 è giunta ad affermare che: "l'articolo 73 della citata direttiva costituisce l'espressione di un principio fondamentale, il cui corollario è che l'Amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'Iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo"⁸.

E pertanto, secondo i giudici europei, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella citata norma, in particolare qualora il soggetto passivo benefici del diritto a detrarre interamente l'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice nazionale accertare.

L'orientamento della giurisprudenza nazionale: le pronunce della Corte di Cassazione n.22130/13 e n.12502/14

La giurisprudenza di legittimità si è conformata ai suddetti principi comunitari, tanto che si assiste, nelle recenti pronunce della Corte di Cassazione, all'*excursus* del percorso nomofilattico che ha condotto la Corte europea ad escludere, in condizioni normali, che sia 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.

Sulla base di tale conclusione, facendo corretta applicazione delle norme in materia di ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione e contribuente, i Supremi Giudici nazionali in due recentissime pronunce, la n.22130/13 e la n.12502/14 hanno chiarito che la verifica del valore dei beni ceduti/servizi prestati ai fini della declaratoria di antieconomico-

⁷ Cfr.: Corte di Giustizia, sentenze C-453/05 del 21 giugno 2007, *Ludwig*, nonché C-41/09 del 3 marzo 2011, *Commissione/Paesi Bassi*.

⁸ Cfr.: Corte di Giustizia, sentenza C-330/95 del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*.

ACCERTAMENTO

cità del costo sostenuto è consentita nell'ambito Iva all'Amministrazione allorchè la riscontrata antieconomicità 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.

In tema di Iva, il diritto alla detrazione dell'imposta va escluso, ferma la non immediata applicazione dei principi espressi con riguardo all'imposizione diretta, se l'Amministrazione finanziaria dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione.

Incombe, dunque, sull'Agenzia l'onere di dimostrare l'esistenza di un'antieconomicità che esuli dal normale margine di errore di valutazione economica per poter escludere la detraibilità di un costo di cui non è contestato al contribuente il sostenimento, ma solo la sproporzione.

Qualora la riscontrata antieconomicità rilevi come sintomo di possibili violazioni di disposizioni tributarie, 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 entrambe le pronunce citate la Corte era chiamata a dirimere una questione concernente la valutazione di congruità operata dall'ufficio dei costi e dei ricavi esposti dalla società contribuente nel bilancio e nelle dichiarazioni rettifiche, con particolare riguardo alla negazione della deducibilità di parte di un costo giudicato sproporzionato ai ricavi e all'oggetto dell'impresa sostenuto dalla contribuente per servizi resi dalla propria partecipata.

I Giudici di legittimità hanno riconosciuto l'antieconomicità quale presunzione legittimante la rettifica reddituale riconducendo la rettifica *"per la determinazione del reddito d'impresa, ai fini dell'apprezzamento a scopi fiscali delle varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito al principio avente portata generale stabilito dall'art.9 Tuir che non ha soltanto natura e rilevanza contabile, ma che impone quale criterio valutativo il riferimento al normale valore di mercato conseguendone che il Fisco non può considerare legittimamente appostati costi ingiustificati, nella parte superiore al normale valore di mercato"*⁹.

⁹ Cfr.: Cass. n.10802/02.

Pur tuttavia, avendo riscontrato l'assenza di disamina da parte del giudice del merito del quadro probatorio adottato dall'ufficio a sostegno della ripresa ai fini delle indirette, la Cassazione ha escluso l'indetraibilità dell'Iva versata con riferimento a quegli acquisti giudicati antieconomici, sul presupposto dell'assenza di un vulnus per l'erario in termini di perdita del gettito, non essendo stata contestata la regolarità dei passaggi fiscali fra prestatore e committente.

L'irrelevanza dell'antieconomicità ai fini Iva: la sentenza n.2500/14 della CTP di Bari

I medesimi principi sono stati ribaditi dalla giurisprudenza di merito che, ricettiva dell'interpretazione resa a livello comunitario dalla Corte di Giustizia europea, ha confermato che non è possibile applicare direttamente ed automaticamente i principi espressi in tema di imposizione diretta con riguardo al tema dell'antieconomicità all'interno dell'Iva.

La questione sottoposta alla Commissione Tributaria riguardava l'accertamento con metodo induttivo condotto ai sensi dell'art.39, co.1, lett. d) d.P.R. n.600/73 nei confronti della titolare di una ditta individuale esercente l'attività di commercio al dettaglio di articoli casalinghi, cristalleria e vasellame.

La ripresa riguardante l'accertamento di maggiori ricavi asseritamente non contabilizzati ai sensi dell'art.85 Tuir veniva dall'Agenzia delle Entrate traspunta sul piano Iva con la contestazione di omessa fatturazione e dichiarazione di operazioni attive ex art.1 d.P.R. n.633/72 e la conseguente ripresa a tassazione di una maggiore imposta suppostamente ricevuta a titolo di rivalsa e non versata.

La Commissione di merito ha ribadito la legittimità della presunzione invocata dall'ufficio, secondo la quale l'irragionevolezza economica del comportamento del contribuente che, per esempio, affermi per più anni di avere conseguito esclusivamente perdite o di aver sostenuto costi sproporzionati ai ricavi, rappresenta un fatto sintomatico di possibili violazioni all'obbligo della dichiarazione (si veda Cass. n.20422/05, n.14428/05, n.7680/02, n.7487/02, n.6337/02, n.1821/01 e n.1645/01), perché, non essendo conforme a logica ed a esperienza impostare o proseguire l'attività secondo criteri o malgrado risultati poco vantaggiosi o addirittura dannosi, la circostanza autorizza a presumere che l'interessato abbia, in realtà, incassato più di quanto indicato nella denuncia dei redditi.

Il Collegio, inoltre, ha attribuito al contribuente l'onere probatorio di fornire giustificazioni tali da supe-

ACCERTAMENTO

rare le presunzioni valorizzate dall'Amministrazione e, non ritenendole sussistenti nel caso sottoposto al suo esame, ha confermato la pretesa quanto alle imposte dirette.

La CTP di Bari ha statuito diversamente con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, ribadendo l'ormai costante orientamento della Corte di Cassazione di adesione al principio comunitario che vede prevalere in ambito Iva il principio di neutralità dell'imposta che si esprime attraverso il riconoscimento ad ogni fornitore o prestatore di servizio che ha corrisposto l'Iva per l'acquisto di beni o servizi di detrarre la stessa relativa ai costi sostenuti con il meccanismo della detrazione.

Ancora una volta viene confermata anche dalla Commissione territoriale l'assenza di *vulnus* per il Fisco di un acquisto effettuato ad un valore artatamente superiore a quello di mercato, sul presupposto che il suddetto composito meccanismo di rivalsa e di detrazione fa sì che l'Erario non subisca alcun danno in caso di regolare indicazione dell'Iva nei vari passaggi che caratterizzano la cessione del bene o del servizio. Infine, in perfetta aderenza ai dettami della Corte Europea, la Commissione di merito ha riscontrato l'assenza nella fattispecie degli elementi probatori a sostegno del recupero a tassazione della detrazione Iva legittimamente operata dalla ditta individuale, non

essendo stato verificato dall'ufficio accertatore che la riscontrata antieconomicità fosse indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, di non verità del prezzo.

Conclusioni

Le conclusioni cui giungono gli orientamenti giurisprudenziali sopra indicati inducono a ritenere aperto il conflitto circa l'operatività del principio di economicità, conflitto che, in mancanza di una tipizzazione delle condotte che possano giudicarsi squisitamente antieconomiche, deve necessariamente svolgersi sul piano dell'onere della prova, vertendo dal lato del Fisco all'accertamento degli elementi di incongruità da cui deriverebbe l'antieconomicità del comportamento del contribuente e, dal lato di quest'ultimo, alla deduzione e prova dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi della contraria pretesa.

Il rischio, in mancanza di una tipizzazione dei comportamenti antieconomici che possano essere considerati indizianti di una condotta evasiva, è che il concetto di condotta antieconomica sia utilizzato alla stregua di un passpartout idoneo a legittimare qualsiasi accertamento, con conseguente applicabilità della presunzione a fenomeni a volte di dubbia rilevanza ed in assenza di evidenze macroscopiche della antieconomicità del comportamento adottato dal contribuente.

Euroconference
Editoria

LA PRIMAVERA DELL'E-BOOK

-50%

SCOPRI GLI E-BOOK IN OFFERTA

GLI ADEMPIMENTI ANTIRICICLAGGIO I PROFESSIONISTI
DAL CONTR ALL'ACCERT LE TUTELE D CONTRIBUTI
CHECK LIST BILANCIO 2
L'ASSOCIAZIONE TEMPORANEA DI IMPRESA
CASI PRATICI DI IVA NEGLI SCAMBI CON L'ESTERO
LE PLUSVALENZE SU P
REVISIONE LEGALE DEI CONTI
LE RELAZIONI D ORGANI DI CONTR AL BILANCIO