

**Antieconomicità
delle scelte
imprenditoriali e
accertamenti fiscali**

Convegno

Roma, 15 aprile 2014

**L'antieconomicità come
sintomo di evasione
fiscale:
gli indirizzi agli Uffici**

Relatore

Pasquale Monaco

*Direzione Centrale Accertamento
Assistente di Direzione*

Il filone degli accertamenti basati sulla cd. “antieconomicità” affonda le sue radici nella granitica e consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione.

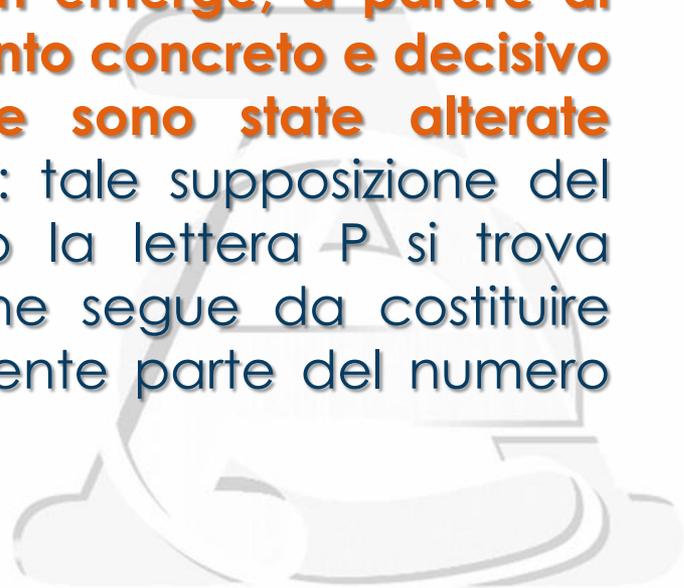


La giurisprudenza in tema di antieconomicità

La genesi: (Cass., sez. trib., sent. del 18/10/2000, dep. il 9/2/2001 n° 1821)

Questione di “**paia**” di scarpe ...

Il giudice a quo afferma "Dall'esame delle copie fotostatiche delle bolle agli atti **non emerge, a parere di codesta Commissione, alcun elemento concreto e decisivo per poter affermare che le bolle sono state alterate correggendo il n. 1 nella lettera P**: tale supposizione del resto appare infondata in quanto la lettera P si trova talmente distaccata dalla cifra che segue da costituire entità autonoma e quindi non facente parte del numero stesso”



La giurisprudenza in tema di antieconomicità

La genesi (Cass., sez. trib., sent. del 18/10/2000, dep. il 9/2/2001 n° 1821)

Tuttavia la Cassazione osserva:

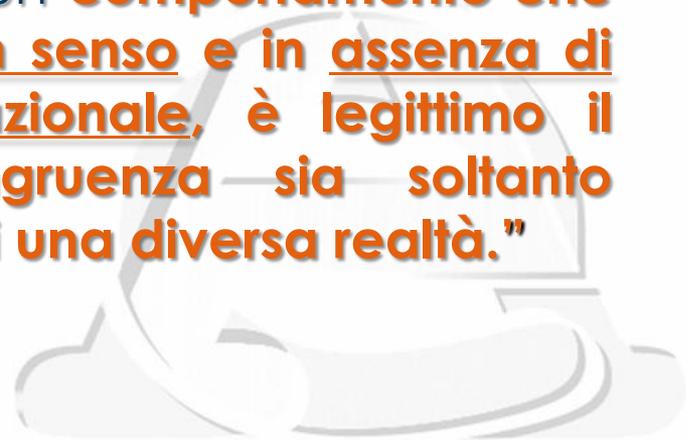
Sulla antieconomicità del frazionamento dei trasporti, non c'è assolutamente una adeguata risposta nella sentenza impugnata. Infatti, i giudici di merito scrivono: *"La stessa argomentazione dell'Ufficio, a riprova delle ipotizzate alterazioni, sulla consegna di calzature in modesta quantità a distanza di pochissimi giorni, è - a parere di codesta (sic) Commissione - irrilevante considerata la distanza tra la sede della ditta acquirente (Porto Potenza Picena) e quella della ditta venditrice (Porto S. Giorgio)"*.

La giurisprudenza in tema di antieconomicità

La genesi (Cass., sez. trib., sent. del 18/10/2000, dep. il 9/2/2001 n° 1821)

Il principio sancito dalla Suprema Corte:

“La **regola** dalla quale si ispira chiunque svolga una attività economica è quella di **ridurre i costi, a parità di tutte le altre condizioni**. Pertanto, in presenza di un **comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione razionale**, è legittimo il **fondato sospetto che la incongruenza — sia — soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realtà.**”



La giurisprudenza in tema di antieconomicità

La genesi: (Cass., sez. trib., sent. del 18/10/2000, dep. il 9/2/2001 n° 1821)

“**In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia che il contribuente non spieghi in alcun modo, o che giustifichi in maniera non convincente, è legittimo l'accertamento induttivo ...”**

“... i giudici di merito per potere annullare l'accertamento devono specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritengono che **l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie**. Né è di ostacolo il fatto che non sia stata acquisita la prova evidente della alterazione della bolle di accompagnamento”

Rilevanza fiscale dei comportamenti antieconomici

Il fenomeno si configura come:

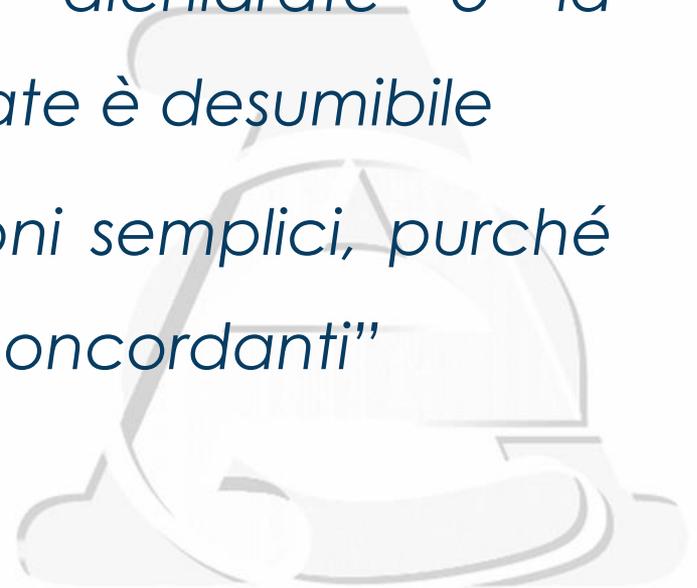
- ❑ **eccessività di componenti negativi di reddito
oppure**
- ❑ **immotivata compressione di componenti
positivi di reddito**
- ❑ **sintomatici di finalità extraimprenditoriali**
- ❑ **finalizzati all'indebita sottrazione di materia
imponibile, senza valida giustificazione**



Fonti normative

Articolo 39, comma 1, lett. d) del DPR 600/73

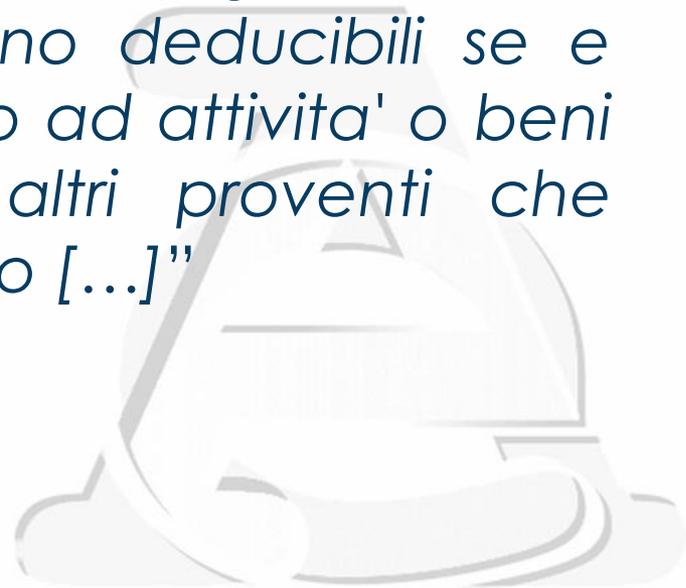
“L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”



Fonti normative

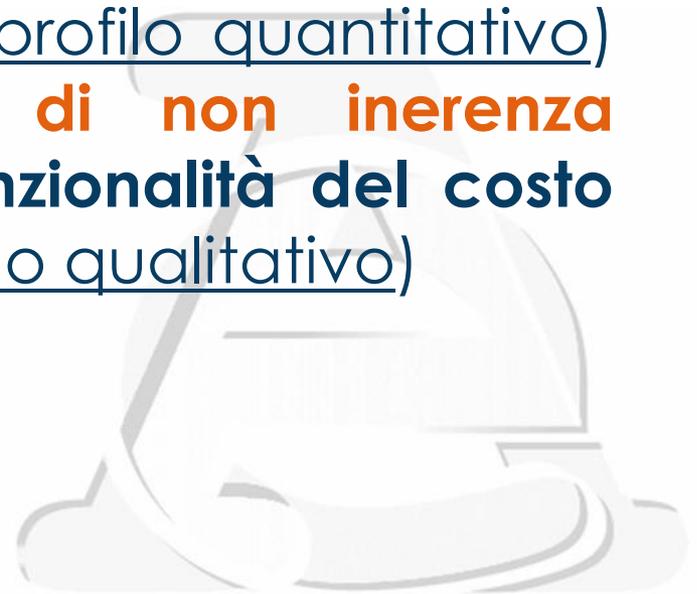
Articolo 109, comma 5 del TUIR

“Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi [...], sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito [...]”



Comportamento antieconomico come violazione del principio di inerenza

- ❑ la deducibilità dei costi è ammessa se e **nella misura in cui** questi si riferiscono all'attività d'impresa
- ❑ la **sproporzione del costo** (profilo quantitativo) legittima la **presunzione di non inerenza** facendo venir meno la **funzionalità del costo all'attività economica** (profilo qualitativo)



Rilevanza fiscale dei comportamenti antieconomici

- ❑ La contestazione dell'Amministrazione finanziaria che evidenzia la **condotta antieconomica**



- ❑ **ribaltamento dell'onere della prova**
- ❑ il contribuente è chiamato a giustificare la propria condotta (apparentemente irrazionale)



Rilevanza fiscale dei comportamenti antieconomici

- ❑ Il ricorrente ha l'onere di superare la **presunzione fondata sull'antieconomicità** dell'operazione imprenditoriale
- ❑ Diversamente, legittima l'accertamento su base presuntiva

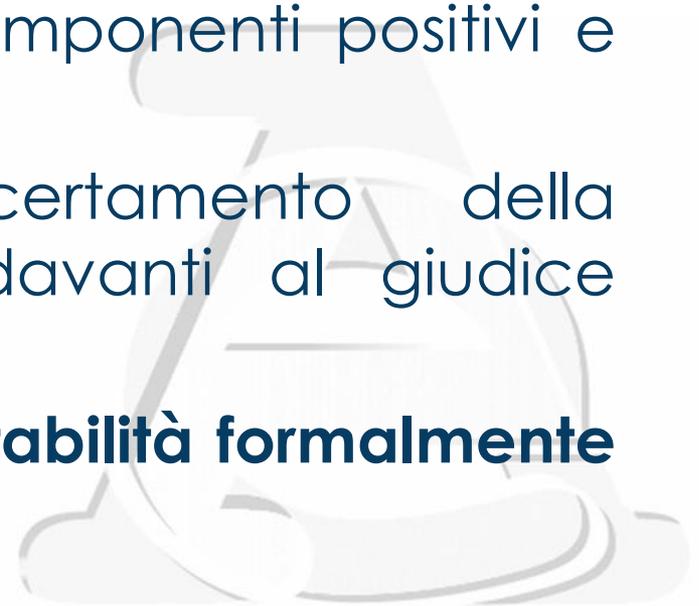


- ❑ **Disconoscimento della deduzione** del componente negativo di reddito (o parte di esso),
- ❑ ovvero **la rettifica del componente positivo** di reddito non esposto (o parzialmente esposto) in dichiarazione

Rilevanza fiscale dei comportamenti antieconomici

La consolidata **giurisprudenza di legittimità** ha ritenuto sussistente:

- ❑ il potere dell'Amministrazione finanziaria di **disconoscere la valutazione economica** operata in bilancio dei componenti positivi e negativi di reddito
- ❑ a prescindere dall'accertamento della simulazione di tali atti, davanti al giudice ordinario
- ❑ pur in presenza di una **contabilità formalmente corretta**



Rilevanza fiscale dei comportamenti antieconomici

prova presuntiva

antieconomicità dei costi
o
sottorappresentazione dei
ricavi



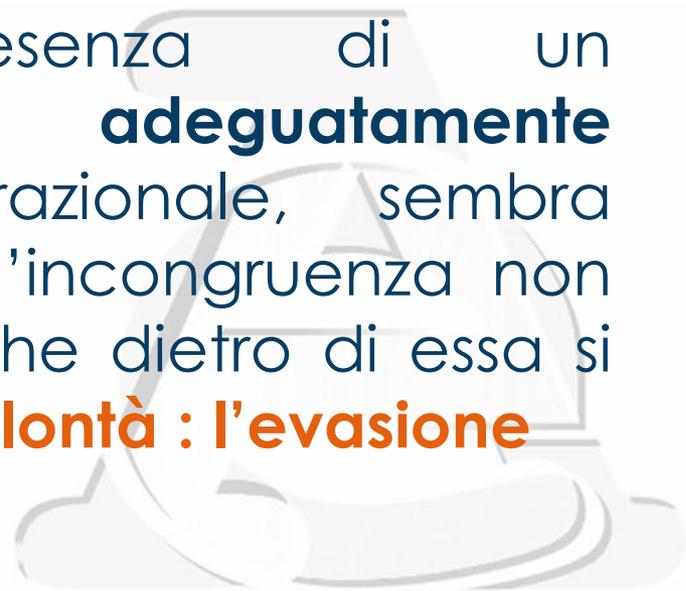
occultamento di
reddito imponibile

rettifica del reddito imponibile



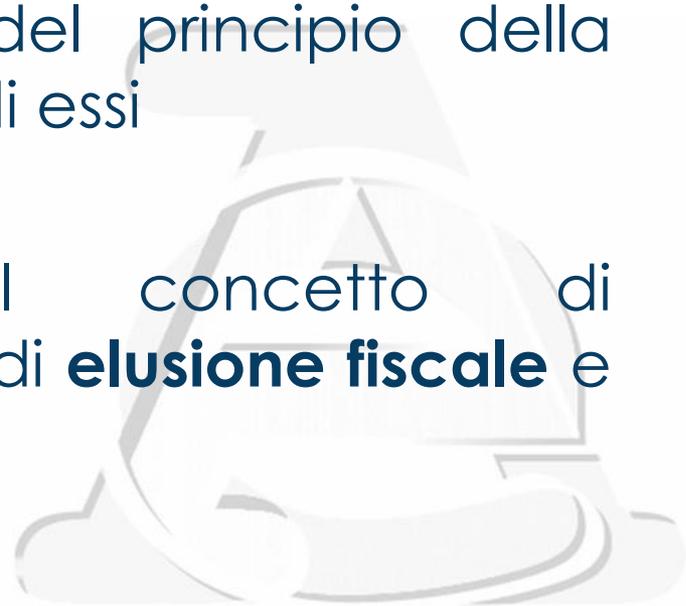
Ratio dei rilievi sull'antieconomicità

- ❑ Obiettivo dell'attività imprenditoriale: ridurre i costi e massimizzare i ricavi
- ❑ Diversamente, in presenza di un **comportamento non adeguatamente giustificato** sul piano razionale, sembra legittimo concludere che l'incongruenza non sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi, in realtà **una diversa volontà : l'evasione**



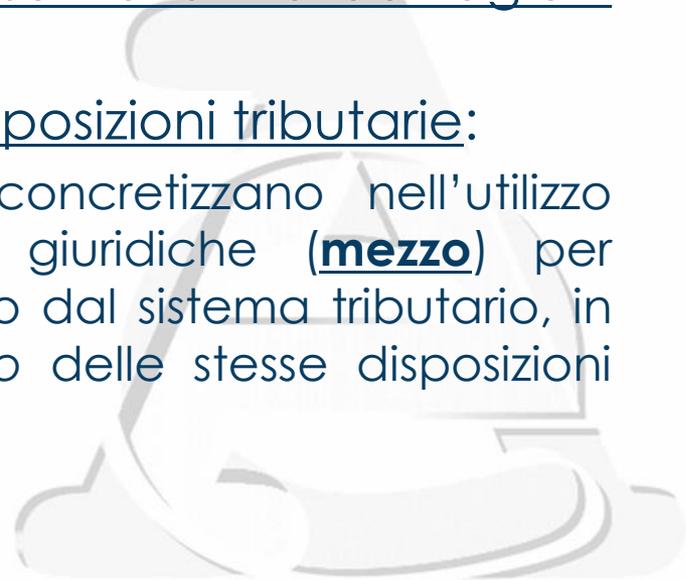
Sintomo di evasione

- ❑ **Evasione:** si concretizza nell'**occultamento di materia imponibile** è diretta alla alterazione quantitativa di componenti positivi e/o negativi di reddito in violazione del principio della corretta rappresentazione di essi
- ❑ Radicale diversità del concetto di antieconomicità da quello di **elusione fiscale** e di quello di **abuso del diritto**



Comportamenti antieconomici come sintomo di evasione

- ❑ **Elusione o abuso del diritto:** Il contribuente non occulta ma **impedisce l'insorgere del presupposto impositivo**
- ❑ mirano ad ottenere, esclusivamente o prevalentemente, indebiti risparmi d'imposta, in assenza di valide ragioni economiche
- ❑ aggiramento dello spirito delle disposizioni tributarie:
 - sia l'abuso che l'elusione si concretizzano nell'utilizzo distorto o anomalo di forme giuridiche (**mezzo**) per raggiungere un fine disapprovato dal sistema tributario, in quanto in contrasto con la *ratio* delle stesse disposizioni invocate (**fine**)



Comportamenti antieconomici come sintomo di evasione

- Il comportamento antieconomico non impedisce il sorgere del presupposto d'imposta, ma è diretto a sottrarre materia imponibile attraverso una **sottovalutazione** dei ricavi o una **sopravalutazione** di costi, che per la sua **irragionevolezza** si presume **fittizia o strumentale** a distrarre risorse per finalità estranee all'attività d'impresa prima che queste emergano (fiscalmente) quali utili di detta attività.
 - Nell'antieconomicità la rilevante sproporzione economica opera come **indizio che può diventare prova presuntiva** dell'occultamento di materia imponibile;
 - Nell'elusione la mancanza di valide ragioni economiche diverse dal risparmio fiscale non rende operabile l'**esimente** della (apparente) strumentalizzazione della norma tributaria (elusione)

I primi interventi di prassi: la Circolare 53/E del 26/2/1999 – allegato 2

- **manovre attuate sui prezzi di trasferimento interno** operate da società controllanti o collegate aventi sede nei territori del centro nord del Paese che cedono merci o beni immateriali alle controllate o consociate aventi sede nel Mezzogiorno ad un **prezzo inferiore al valore normale** (*arbitraggio fiscale*)



I primi interventi di prassi: la Circolare 53/E del 26/2/1999 – allegato 2

- *“Potrebbe risultare più agevolmente perseguibile la riconduzione degli "sconti" praticati fra i ricavi ex articolo 53, comma 2, Tuir: "...il valore normale dei beni di cui al comma 1 ... **destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**"; ossia costruire la fattispecie come **negozio misto di vendita** (per la parte coperta da corrispettivo) **e donazione** (dunque elargizione gratuita), con la possibilità di ripresa a tassazione della differenza)”*

Motivazione e percorso logico delle contestazioni

- ❑ la motivazione dell'accertamento si basa sulla **insufficiente giustificazione del comportamento** antieconomico evidenziato e contestato dagli organi di controllo

- ❑ Percorso argomentativo:
 - Evidenziazione del **costo/ricavo che si ritiene anomalo/abnorme** rispetto all'attività d'impresa;

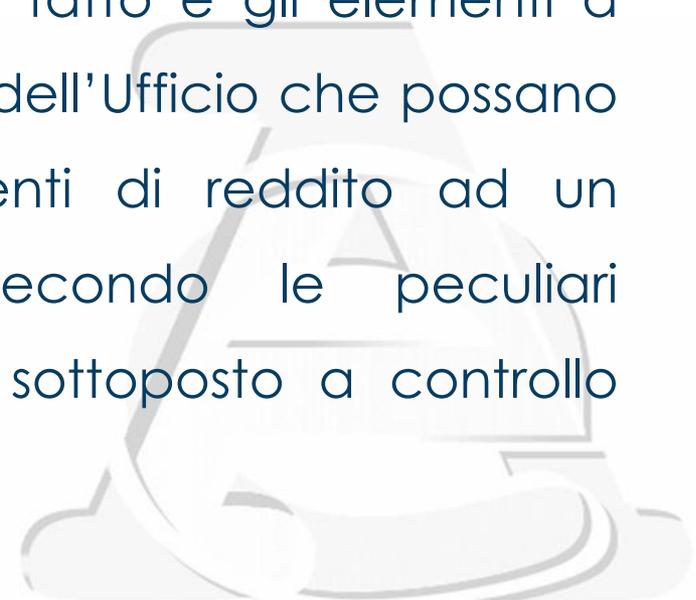
 - illustrazione dei **motivi di antieconomicità**, non compatibili con l'andamento della normale gestione caratteristica



Motivazione e percorso logico delle contestazioni

Percorso argomentativo:

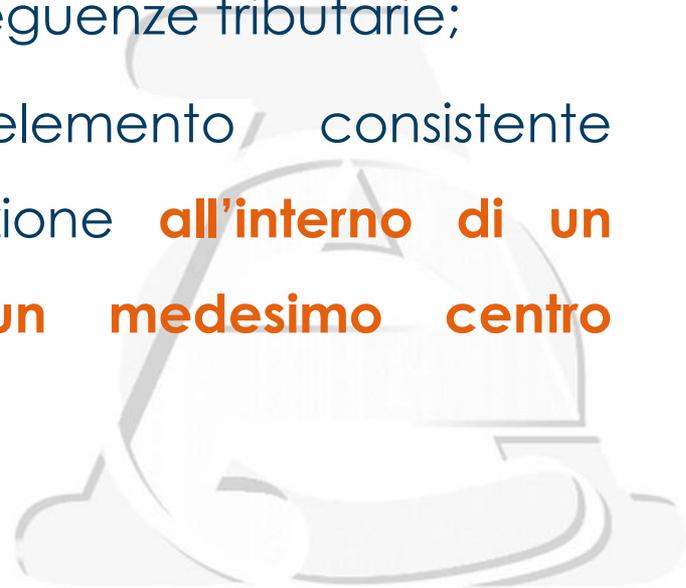
- **Individuazione della (ritenuta) effettiva entità del costo deducibile o del ricavo effettivamente tassabile**, utilizzando i dati di fatto e gli elementi a disposizione dei verificatori o dell'Ufficio che possano ricondurre i citati componenti di reddito ad un carattere di normalità, secondo le peculiari caratteristiche del soggetto sottoposto a controllo **(valore normale)**.



Motivazione e percorso logico delle contestazioni

Il contraddittorio:

- ❑ da formalizzare attraverso **apposita verbalizzazione**;
- ❑ teso ad instaurare una **stringente dialettica sull'economicità o meno dell'operazione** presa in esame e delle correlate conseguenze tributarie;
- ❑ attenta **valutazione** dell'elemento consistente nell'effettuazione dell'operazione **all'interno di un gruppo societario o di un medesimo centro d'interesse economico.**



Motivazione e percorso logico delle contestazioni

La motivazione:

- ❑ **Evidenziazione delle argomentazioni fornite dalla parte e delle ragioni che inducono l'Ufficio a non considerarle totalmente o parzialmente idonee a giustificare l'economicità dell'operazione;**
- ❑ **Valorizzazione delle argomentazioni della giurisprudenza;**
- ❑ **Formalizzazione del rilievo in base all'art. 39, I comma, lett. d) del D.P.R. n. 600/73;**
- ❑ **Correlato recupero dell'IVA in base all'art. 54, commi 1 e 2, ultimo periodo del DPR 633/72, analogo all'art 39, I comma, lett. d) del DPR 600/73**

Rilevanza dell'azione antieconomica ai fini IVA

Cassazione, Sez. V, Sentenza del 27-09-2013, n. 22130

"... ritiene il collegio che in condizioni normali **non 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.**"

Rilevanza dell'azione antieconomica ai fini IVA

Cassazione, Sez. V, Sentenza del 27-09-2013, n. 22130

La sentenza richiama la Giurisprudenza comunitaria che chiarisce 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."

Rilevanza dell'azione antieconomica ai fini IVA

Cassazione,. Sez. V, Sentenza del 27-09-2013, n. 22130

L'antieconomicità rileva anche ai fini IVA se:

- ❑ *“la riscontrata antieconomicità rilevi quale **indizio di non verità della fattura**”;*
- ❑ *“l'antieconomicità costituisce **indizio di abuso del diritto**”;*
- ❑ *L'operazione è stata effettuata con un **consumatore finale**;*
- ❑ *le parti dell'operazione **non “godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'IVA”.***

Rilevanza dell'azione antieconomica ai fini IVA

Art. 13, comma 3, del DPR 633/192

La base imponibile ai fini IVA è costituita **non dal corrispettivo, ma dal valore normale** dei beni e servizi se le operazioni :

- sono effettuate tra **soggetti correlati** e;
- se anche uno dei soggetti ha **limitazioni al diritto alla detrazione**;



Conclusioni

La giurisprudenza ha definitivamente sancito la **sindacabilità delle scelte imprenditoriali**.

L'antieconomicità costituisce il "sintomo" da cui deve muovere un'attenta "anamnesi" del fenomeno tramite:

- la indefettibile fase del **contraddittorio**;
- eventuali **riscontri**;

Nel caso in cui la **patologia dovesse permanere** si procederà con la **contestazione**.

Nei **casi più gravi** si potrà procedere con altre tipologie di recupero (induttivo puro, FOI).

Grazie dell'attenzione

