



## APPROFONDIMENTO

# Antieconomicità delle scelte compiute dall'imprenditore: strategie difensive

di Emanuele Rossi

Il presente scritto si pone l'obiettivo di dimostrare come la condotta antieconomica sia riconducibile esclusivamente a fenomeni a carattere "evasivo" e non "elusivo"; da ciò consegue che la contestazione riguardante la deduzione di un costo ritenuto antieconomico deve poggiare su di una violazione del criterio di inerenza, senza potersi chiamare in causa il concetto di abuso, non applicabile al caso in esame.

### 1. Premessa

Recentemente ha destato scalpore la direttiva con cui l'Agenzia delle Entrate, in riferimento al contenzioso riguardante le contestazioni per condotte antieconomiche imprenditoriali, ha esortato i propri uffici a resistere fino all'ultimo grado di giudizio di legittimità. La direttiva probabilmente muove dal recente orientamento giurisprudenziale favorevole all'Agenzia, secondo il quale la condotta antieconomica può essere contestata anche sulla base del principio di abuso del diritto e non solo sulla base della violazione del criterio di inerenza dei costi.

Il sindacato di inerenza dei costi muove da una **presunzione semplice**, per la quale la ripresa a tassazione potrà avere luogo solamente al verificarsi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla norma. A tale riguardo si ritiene che l'Agenzia delle Entrate, nel dimostrare la sussistenza di tali requisiti, non possa

comunque violare il disposto di cui all'art. 41 della Costituzione, secondo il quale l'iniziativa economica privata è libera. Da ciò discende che per poter disconoscere la deduzione di un costo perché ritenuto antieconomico, l'Ufficio deve dimostrare che tali maggiori costi sono funzionali alla distrazione di risorse dall'impresa.

### 2. Antieconomicità delle condotte imprenditoriali: atteggiamento dell'Agenzia delle Entrate

Negli ultimi anni il Legislatore è intervenuto con forza al fine di alleggerire il contenzioso tributario; basti pensare all'introduzione della **definizione delle liti fiscali minori** di cui all'art. 39, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, piuttosto che all'introduzione dell'**obbligo di reclamo**, previsto dal medesimo art. 39 del D.L. n. 98/2011. I citati interventi hanno portato la stessa Agenzia delle Entrate a cambiare il proprio atteggiamento nei rapporti con i contribuenti: un contenzioso lungo e dispendioso non conviene a nessuno, per cui la stessa Agenzia, nei limiti dell'indisponibilità della pretesa tributaria, preferisce spesso raggiungere un accordo piuttosto che rischiare gli esiti di un processo irto di ostacoli. Tale accordo viene sovente raggiunto mediante ricorso all'istituto dell'**accertamento con adesione**; vuoi perché l'istanza di autotutela spesso non viene lavorata entro i tempi dovuti, vuoi perché per mezzo dell'adesione si accontenta un po' tutti: il contribuente ottiene la riduzione del maggior imponibile accertato, mentre l'Ufficio incassa comunque qualcosa, seppure in misura

inferiore all'originaria pretesa impositiva.

Nonostante la via tracciata sia quella conciliativa, ci sono comunque delle tematiche per le quali la via dell'**accordo non risulta praticabile**. Un esempio è quello delle contestazioni per **condotte antieconomiche** imprenditoriali per le quali l'Ufficio, facendo erroneamente riferimento al concetto di abuso del diritto, mostra sempre di più un atteggiamento rigido, ai limiti dell'intransigenza. A conferma di ciò è stata recentemente diramata da parte dell'Agenzia delle Entrate una direttiva ai propri Uffici contenente l'indicazione di resistere in contenzioso fino all'ultimo grado di giudizio di legittimità, relativamente alle liti riguardanti le condotte antieconomiche imprenditoriali. Tale presa di posizione è motivata da un recente orientamento giurisprudenziale<sup>1</sup> che legittima il ricorso al divieto di abuso del diritto relativamente alle contestazioni ad oggetto le condotte antieconomiche imprenditoriali.

Nel proseguo si cercherà di confutare tale tesi, delineando, attraverso un percorso logico-giuridico, le giuste fonti normative che legittimano il recupero di tali tipi di costi e le strategie difensive che possono essere adottate dal contribuente.

### **3. Evasione d'imposta vs elusione di norme tributarie**

Prima di procedere è bene **identificare** con esattezza il **genus** delle **riprese a tassazione** concernenti i **fenomeni di cd. antieconomicità** delle scelte condotte dall'imprenditore: se, cioè, tali riprese sono legate all'evasione di materia imponibile ovvero all'abuso di norme tributarie. La questione non è di poco conto in quanto a seconda dell'una o dell'altra ipotesi cambiano le motivazioni dell'accertamento e gli strumenti di difesa posti a tutela del contribuente.

Senza dilungarsi troppo sul concetto di elusione, su cui risulta ormai copiosa la dottrina e la giurisprudenza, chi scrive è d'accordo con chi<sup>2</sup> ritiene che **l'abuso cominci dove finisce l'evasione**. Per evasione, infatti, si intende la sottrazione di materia imponibile perpetrata mediante la violazione di una o più norme di diritto posi-

tivo ovvero l'alterazione di uno o più fatti economici (simulazione, interposizione fittizia, sovrapproduzione etc). L'elusione, ovvero **l'abuso del diritto**, sottintendono un concetto diverso. In questi casi il contribuente non commette alcuna violazione di norme ovvero alterazione di fatti economici, bensì persegue un **uso distorto delle norme** al fine di ottenere un **beneficio fiscale** disapprovato dal sistema. Partendo dall'elusione, come noto, l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, in riferimento ad una determinata casistica (fusioni, scissioni, trasformazioni, cessione di crediti etc.) rende **inopponibile** all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati fra loro, **privi di valide ragioni economiche**, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere vantaggi fiscali altrimenti indebiti. Ad esempio, prendendo il caso della scissione societaria, questa è un'operazione pienamente legittima ma i relativi effetti possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria quando il contribuente ne fa un uso distorto.

Si pensi ad una S.r.l. con due soci, Tizio e Caio, che ha nell'attivo due beni immobili concessi in locazione. Si ipotizzi ancora che i due soci, intenzionati a chiudere la società, sfruttando la neutralità fiscale propria della scissione, decidano di assegnarsi ciascuno un immobile mediante l'esecuzione di una scissione totale non proporzionale con beneficiarie due *newco*, una partecipata al 100% da Tizio e una partecipata al 100% da Caio, evitando così le pesanti conseguenze di una messa in liquidazione con assegnazione di beni sociali agli stessi. Nel caso in esame, Tizio e Caio non hanno compiuto alcuna violazione formale, né hanno alterato fatti economici. Vi è però un uso distorto delle norme che, finalizzate a garantire la neutralità fiscale del passaggio di beni tra aziende, vengono invece usate per **celare l'attribuzione di beni ai soci**. Infatti i due immobili seppur formalmente continuano ad essere gestiti in regime d'impresa anche a seguito della scissione, nella sostanza è come se fossero stati attribuiti ai soci che, anziché gestirli in via diretta, si sono serviti del vantaggioso schermo societario. Assenza di violazioni, quindi, ma uso distorto delle norme previste dall'ordinamento.

Il concetto di abuso del diritto non fa che generalizzare quello di elusione estendendo l'inopponibilità degli atti, dei fatti e dei negozi compiuti anche alle casistiche non espressamente previste dall'art. 37-*bis*. Non ha matrice normativa ma

<sup>1</sup> Fra tutti, Cass. n. 3243 dell'11 febbraio 2013 e n. 4901 del 27 febbraio 2013, rispettivamente in "*il fisco*" n. 9/2013, fascicolo n. 1, pag. 1332 e in banca dati "*fisconline*".

<sup>2</sup> D. Deotto, *Abuso del diritto sempre più ampio*, su "Norme & Tributi" dell'11 marzo 2013.

giurisprudenziale<sup>3</sup>, sebbene sia tra gli obiettivi del Legislatore provvedere quanto prima all'emanazione di una norma di diritto positivo che ne disciplini i contenuti sulla scorta di quanto avviene oggi per l'elusione *ex art. 37-bis*, e trova la sua *ratio* nel principio di giusta capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

#### 4. L'antieconomicità come fenomeno a carattere "evasivo"

Tratteggiati i confini tra evasione ed elusione (*rectius* abuso), occorre ora interrogarsi a quale delle due debba essere ricondotta la ripresa a tassazione del costo ritenuto antieconomico dall'Ufficio. È stato detto come la violazione diretta di una norma piuttosto che l'alterazione di un dato fatto economico siano fattispecie proprie dell'evasione e non dell'elusione tributaria. Detto questo, al fine di ricondurre l'antieconomicità al concetto di evasione occorre individuare la violazione commessa dal contribuente nel dedurre il costo disconosciuto dall'Amministrazione in sede di verifica. Ciò risulta alquanto agevole in quanto contestando la deduzione del costo l'Ufficio non fa che compiere un **sindacato di inerenza** dello stesso basata sull'ipotizzata alterazione del fatto economico sottostante (sovrafatturazione). L'antieconomicità ipotizzata dall'Ufficio infatti non riguarda alcun uso distorto di norme ma la sola **alterazione dei fatti economici** che nulla hanno a che fare col concetto di elusione/abuso del diritto. Ciò che entra in gioco è l'esclusiva inerenza del costo, che peraltro va valutata in relazione all'attività esercitata e non al solo disposto di cui al quinto comma, dell'art. 109 del Tuir<sup>4</sup>, il quale rappresenta solo una sorta di *pro-rata* di deducibilità dei costi attribuibili alla prima.

Appurato che la contestazione dell'antieconomicità del costo fa riferimento all'evasione di materia imponibile, quali sono i **limiti del sindacato di inerenza** esperibile dall'Ufficio? Prima ancora, ha titolo l'Ufficio di sindacare le scelte compiute dall'imprenditore?

<sup>3</sup> Cass. 23 dicembre 2008, n. 30055, n. 30056, n. 30057, tutte in banca dati "fisconline".

<sup>4</sup> Il quale dispone che: "Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, 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 o che non vi concorrono in quanto esclusi".

#### 5. Recente orientamento giurisprudenziale

Sul punto il **recente orientamento** giurisprudenziale riconosce all'Agenzia delle Entrate il **potere di sindacare le scelte** compiute **dall'imprenditore**, ponendo l'abuso del diritto come un rafforzativo rispetto alla diretta violazione del principio di inerenza dei costi. Il riferimento è alle sentenze Cass. 11 febbraio 2013, n. 3243 e 27 febbraio 2013, n. 4901; la prima, ad oggetto la contestazione dei compensi corrisposti a un amministratore perché ritenuti sproporzionati rispetto ai ricavi e all'oggetto dell'impresa destinataria dei controlli. La seconda, ad oggetto il disconoscimento di una minusvalenza conseguita a fronte della vendita di una partecipazione infragruppo, per la quale era stata eseguito poco tempo prima un ripianamento di perdite pari all'importo della minusvalenza stessa. Tale quindi da fare apparire detta cessione quale un atto di liberalità a favore di altra società del gruppo, con conseguente ripresa a tassazione della minusvalenza per carenza del requisito di inerenza del costo.

In entrambi i casi la Suprema Corte ha avallato l'operato dell'Ufficio facendo riferimento **non solo alla carenza del requisito di inerenza** relativamente ai costi dedotti dall'impresa, **ma rafforzando tale violazione con l'asserito divieto di abuso del diritto** testé citato. Nei passaggi finali della sentenza n. 3243/2013, si legge infatti che: "D'altro canto è inopponibile all'Amministrazione finanziaria il risultato elusivo (*rectius abusivo*) ottenuto dall'impresa nel conseguimento dei vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici". In questa sede non ci si vuole soffermare sulla modalità di applicazione del divieto di abuso del diritto, anche perché, come precedentemente affermato, all'antieconomicità dei costi, in quanto fenomeno a carattere prettamente evasivo, non si ritiene applicabile tale istituto di matrice giurisprudenziale. Anzi, si auspica sul punto un cambio di rotta da parte degli Ermellini affinché questi decidano sull'antieconomicità contestata dall'Ufficio esclusivamente facendo riferimento al rispetto del principio di inerenza dei costi.

## **6. Antieconomicità dei costi ritenuti non inerenti**

Ciò che si vuole approfondire sono le ragioni che giustificano la ripresa a tassazione di un costo ritenuto antieconomico e, quindi, non inerente. Si è detto prima come l'inerenza rappresenti un concetto immanente nel nostro ordinamento tributario, non coincidente con il pro-rata di deducibilità contenuto nel comma 5 dell'art. 109 del Tuir. Il concetto di inerenza infatti si rifà al più al principio di giusta capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

Nell'ambito del reddito di impresa, arte o professione l'espressione della capacità contributiva non è data dal ricavo ovvero dal compenso, ma bensì dal reddito. Non si può tassare infatti qualcosa senza tenere in considerazione i fattori produttivi che hanno permesso il conseguimento dell'arricchimento. Devono perciò essere **ricognosciuti** tutti quei **costi sostenuti nell'ambito della strategia d'impresa/professionale** intrapresa; non solo quelli direttamente afferenti ai ricavi, in quanto nessuno può conoscere a priori il successo dell'intrapresa di una data iniziativa economica, ma tutti quelli sostenuti nell'interesse dell'impresa, arte o professione esercitata. Questo in generale. Entrando nello specifico delle varie categorie reddituali il criterio di **inerenza** però subire delle **ulteriori restrizioni**. Un caso è appunto quello del reddito d'impresa, nell'ambito del quale il comma 5 dell'art. 109 del Tuir, dà rilevanza ai soli componenti negativi di reddito che si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.

Detto questo, quand'è che un **costo** può essere giudicato **non inerente** per **difetto di economicità**? Quando, tornando alla casistica dei compensi corrisposti agli amministratori, gli stessi possono essere ritenuti non congrui rispetto ai ricavi conseguiti o all'oggetto adottato dalla società? Prima di procedere, occorre fare un piccolo passo indietro. Per poter entrare in merito al concetto di inerenza, occorre prioritariamente che l'Ufficio abbia riscontrato la **regolarità formale della documentazione esibita dal contribuente** (ad esempio, la regolare presenza di delibere sociali e contratti a copertura dei costi risultanti dal conto economico). Ciò in quanto si muove la leva dell'inerenza per scardinare l'appostamento di un costo formalmente corretto. Bene. Una volta appurata la correttezza dei requisiti formali richiesti, **l'onere della prova**

non può che spettare comunque all'**Ufficio**, ciò in quanto l'eventuale ripresa a tassazione si fonda su di una presunzione semplice, la quale deve essere dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge (sussistenza dei requisiti che è lasciata al libero apprezzamento del giudice). A questo punto ci si chiede, quali possono essere gli elementi di gravità, precisione e concordanza che possono essere invocati dall'Ufficio, nel momento in cui il costo oggetto di contestazione è legato ad un accordo scritto tra le parti avente (possibilmente) data certa? Come può l'Ufficio contestare il fatto che per eseguire una data fornitura di un bene o di un servizio un soggetto pretende di essere remunerato con un preciso importo? La questione non è di poco conto. Nel nostro ordinamento la **libertà della iniziativa economica** privata è **garantita a livello costituzionale** dall'art. 41 Cost. L'imprenditore è **libero di valutare l'economicità** delle proprie scelte, avendo l'onere comunque di doverle documentare, in modo da consentire la legittima attività di controllo del Fisco.

È importante però sottolineare come l'imprenditore debba essere **libero** da **condizionamenti** nell'intrapresa delle proprie iniziative; libertà che si rispecchia nella stessa nozione di inerenza dei costi che, per quanto detto prima, è un concetto che si rifà all'attività esercitata dall'impresa e non ai ricavi conseguiti. L'imprenditore è libero di sbagliare, insomma. Ancora, vista dal lato del prestatore del servizio (ad esempio lo stesso amministratore che ha accettato l'incarico), come si può contestare un accordo economico che è la condizione *sine qua non* per cui lo stesso prestatore ha acconsentito di investire il proprio tempo e le proprie energie nell'impresa?

È facilmente intuibile quindi come, ai sensi e per gli effetti dell'art. 41 Cost., in presenza della **regolarità formale dei documenti** che accertano la certezza e la precisione dei costi, **non può** l'Ufficio procedere alla **ripresa di un costo** semplicemente sulla base della sua antieconomicità. A meno che lo stesso Ufficio non dimostri mediante elementi gravi, precisi e concordanti che l'**antieconomicità del costo** è funzionale alla **distrazione** di risorse dalle **case della società**; che ci sia cioè un accordo tra le parti di sovrapprestazione delle prestazioni svolte, al fine di fare uscire denaro senza il pagamento delle imposte dovute. A questo punto però la prova diabolica la dovrebbe fornire l'Ufficio, visto che, in caso di assenza di anomalie sulle operazioni transitate sul conto corrente della

società, l'operato della stessa risulta difficilmente contestabile.

## 7. Conclusioni

Per concludere, laddove il **costo** di cui si contesta l'**antieconomicità** sia **coperto da idonea**

**documentazione** (delibere sociali, contratti e pagamenti tracciati), non può l'Ufficio procedere con la rettifica senza la dimostrazione di una distrazione di risorse dalle casse della società. Ciò in quanto non può essere sindacata la redditività di un'azienda, essendo l'imprenditore libero di impiegare il proprio tempo come meglio crede.