

ACCERTAMENTO

La recente posizione di legittimità in tema di antieconomicità del settore della vendita di automobili usate

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

Scopri di più

Il caso ha riguardato un **avviso di accertamento** notificato a seguito di verifiche nel corso delle quali l'Agenzia delle entrate contestava **l'antieconomicità della gestione relativa alla vendita di automobili usate che aveva prodotto un margine negativo**. L'avviso di accertamento veniva impugnato dalla contribuente ed il ricorso era stato **parzialmente accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Caserta**, con riguardo all'Iva, mentre la **ripresa fiscale relativa alle imposte dirette era stata ritenuta fondata**. In sede di ricorso d'appello, la CTR della Campania-Napoli confermava la sentenza di I grado.

Nel ricorso per Cassazione, il patrocinio erariale lamentava violazione e/o falsa applicazione dell'[articolo 54, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972](#), in quanto i giudici del gravame avrebbero erroneamente affermato che *“le presunzioni volte a contrastare un comportamento non economico non possono essere estese all'Iva”*. La Cassazione nell'assumere fondato il motivo d'impugnazione ha ritenuto di affermare il principio per il quale **il diritto alla detrazione dell'Iva va escluso se l'Amministrazione finanziaria dimostra l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione**, la quale assume rilievo quale **indizio di non verità della fattura**, e, quindi, di **non verità dell'operazione o di non inerenza del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva**. In tal caso, per la Corte, spetterà all'imprenditore dimostrare che la **prestazione del bene o servizio** è reale ed inerente all'attività svolta.

Il passo cui il giudice di Cassazione ricorre usualmente è: *“l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, sul piano probatorio, assumono rilievo come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi con essa”*. L'equivocità di tale passo è **palese dal momento che se un “fatto indice” è sintomatico del mancato riscontro di un presupposto**, esso non può non concorrere in qualche modo alla sua identità legale. Se, quindi, l'interazione funzionale tra un **costo abnorme e la misura di sinergia utile** che esso riversa nell'operatività dell'impresa, lo **rende sintomaticamente non inerente**, è perché il principio dell'inerenza nel suo paradigma concreto **ritrae dalla congruità del rapporto costi-benefici la relativa configurazione strutturale**. L'abnormità di un costo si misura necessariamente rispetto ad un parametro e tale parametro non può che essere **rappresentato dall'utilità del suo concorso utilitaristico – quantitativo**

nell'attività economica, per cui prospettare sul piano sintomatico il sillogismo costo abnorme – mancanza di inerenza, altro non può volere dire che **l'inerenza di un costo si misuri attraverso la verifica del *quantum* di funzioni utili che esso genera** nel dinamismo di mercato.

L'inerenza arretra, in tal modo, la rilevanza di un **tale squilibrio di sinergia utile**, rendendo possibile condizionare l'inerenza di un **costo ad una forma di misurazione di rapporto costi-benefici**. Le parole hanno un senso preciso e se impiegate nel contesto di una sentenza non possono che rendersi **intelligibili proprio in base al loro significato testuale**. L'inerenza dovrebbe, ormai, assumere il **solo ruolo metagiuridico di rivelare un rapporto di connessione causale con i bisogni** in senso lato dell'impresa, senza che conti il peso della sua sinergia funzionale da misurare secondo una predefinita soglia di *quantum* (da valutare come non sproporzionata). Un costo, quindi, **non dovrebbe essere inteso come non inerente** solo quando viene fatto transitare formalmente nel regime d'impresa, ma nel concreto viene destinato al **soddisfacimento di bisogni personali dell'imprenditore**, proprio com'era stato l'approdo interpretativo della Corte di Cassazione nella [sentenza n. 450/2018](#) dopo decenni di pressione da parte della dottrina. L'antieconomicità, intesa come soglia non proporzionata del costo, rischia di continuare a mantenere attuale nelle verifiche un giudizio sulla congruità del costo secondo canoni di logica aziendale, con ingerenza della Finanza nelle **scelte strategiche dell'imprenditore** e nella sua libertà d'impresa.

Tuttavia, quello che maggiormente non convince è il **raccordo di tale configurazione dell'antieconomicità all'Iva**. Sul piano dell'Iva, l'accomunamento con l'antieconomicità appare ancora meno centrato, A tale proposito si deve sottolineare come, nonostante la detrazione dell'Iva a monte sia condizionata dall'effettuazione a **valle di operazioni imponibili** ([articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)), il conseguimento a **valle di ricavi imponibili non è sinonimo di redditività e di congruità** rilevanti ai fini dell'Iva, in quanto tale concetto **non integra il suo presupposto impositivo**. Proprio per tale motivo, la Cassazione ([sentenza n. 20713/2014](#)) aveva ritenuto che un ente pubblico che esercita un'attività commerciale ha **diritto ad ottenere il rimborso dell'Iva sulle opere di ristrutturazione** di un impianto sportivo, nonostante l'assoluta esiguità dei ricavi procurati con **la gestione dell'impianto**. Sul piano della detrazione dell'Iva serve richiamare proprio **la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE** per la quale è consolidato l'indirizzo che, al di fuori delle ipotesi di frode e abuso l'Amministrazione finanziaria **non può negare il diritto della detrazione ad un soggetto passivo** che potenzialmente **acquisti per produrre operazioni imponibili a valle**, a nulla rilevando se questa produzione a valle prospetti un raccordo congruo con le **operazioni di acquisto a monte** ([CGUE, 29/11/2012, causa C-257/11, Gran Via Moinești](#)).

A tal proposito, si deve considerare come per l'[articolo 13, comma 1, D.P.R. 633/1973](#), la base imponibile è costituita *“dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali”* in piena corrispondenza dell'articolo 73, Direttiva 2006/112 CE, per la quale la base imponibile comprende *“tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore da parte dell'acquirente”*. Secondo il costante orientamento della Corte di Giustizia, il **corrispettivo rappresenta il valore soggettivo**, ossia il valore realmente percepito e **non un valore stimato secondo un criterio oggettivo**, ossia

secondo una sorta di valore normale che mandi a bilanciamento il prezzo pagato con l'utile ritraibile dal bene o servizio comprato (tra le tante, si confronti [CGUE, 7/11/2013, cause riunite C-249/12 e C/250/12](#)).

Su tali basi ermeneutiche, ad esempio, la Corte di Giustizia ha categoricamente escluso che la **rideterminazione del corrispettivo** di un'operazione infragruppo effettuata in ragione del valore normale dei beni o servizi scambiati, secondo la normativa in tema di **transfer pricing** abbia effetti ai fini dell'Iva ([CGUE, 09/06/2011, C-285/10](#)). La ricongiunzione all'Iva dell'antieconomicità come configurata nel comparto delle imposte dirette incontra una **netta ostruzione anche nella considerazione che il soggetto passivo dell'imposta** (l'imprenditore o l'esercente l'arte o la professione) non riassume verso la fornitura del bene o servizio alcuna **personale manifestazione di capacità contributiva**, fungendo il medesimo da mero ausiliario della **riscossione dell'Iva per conto dell'Erario**. L'Iva nella sua delineazione strutturale di imposta sui consumi deve incidere unicamente nei **confronti del consumatore finale che nell'atto di godimento personale del bene o servizio realizza il presupposto del prelievo impositivo**.

Se, quindi, in virtù di un'asserita antieconomicità della fornitura di un bene o servizio, **all'acquirente venisse ripresa la detrazione dell'Iva**, a fronte del corrispondente versamento della medesima da parte del fornitore, verrebbe destrutturata la prerogativa fondamentale dell'Iva ossia la neutralità, con il ribaltamento di un **carico impositivo definitivo nei confronti dell'imprenditore/professionista** che, nella dinamica dell'Iva, funge da mero inciso di diritto e non da inciso di fatto, alla stregua del consumatore finale. Ed allora il passo della sentenza riesce a **prospettare rispondenza a diritto solo se l'antieconomicità manifesta** e macroscopica dell'operazione è rivelatrice di un piano evasivo o di abuso del diritto in pregiudizio del Fisco, o di un costo solo fatto transitare per il regime d'impresa ma destinato ad un consumo extraimprenditoriale e non quando **non risponde al margine di errore di valutazione aziendale**. Ed anche sul piano della prova il pieno ribaltamento del relativo onere nei confronti del contribuente andrebbe rimeditato alla luce del nuovo [comma 5-bis dell'articolo 7, D.Lgs. 545/1992](#).