

IL PRINCIPIO DI INERENZA “QUANTITATIVA”: LA SINDACABILITA’ DEI COMPORTAMENTI ANTIECONOMICI

di Gianfranco Ferranti

Premessa

Sta assumendo un ruolo sempre più rilevante, nell’ambito dell’attività di accertamento, l’orientamento della Corte di cassazione e dell’Amministrazione finanziaria secondo il quale quest’ultima può sindacare la antieconomicità dei comportamenti tenuti dai contribuenti, valutando la congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni rispetto ai prezzi di mercato, anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o di vizi degli atti posti in essere. Tale sindacato può riguardare, ad esempio, la rilevanza, ai fini delle imposte sui redditi, del maggior valore definito ai fini dell’imposta di registro in caso di cessione d’azienda ovvero la deducibilità dei costi sostenuti per fruire di servizi forniti da altre società del gruppo, delle perdite relative a crediti ceduti *pro-soluto*, dei compensi attribuiti dalla società agli amministratori, delle spese di pubblicità, ecc.

Tale orientamento sta preoccupando le imprese, in quanto la normativa prevede esplicitamente l’applicazione del criterio del valore normale, ai fini delle imposte sui redditi, soltanto in presenza di particolari situazioni, quali l’assenza del corrispettivo (come nei casi di assegnazione dei beni ai soci e di destinazione degli stessi a finalità estranee all’esercizio dell’impresa) o la necessità di contrastare fenomeni “patologici” (come la cessione del contratto di *leasing* e i rapporti transfrontalieri nell’ambito dei gruppi, con applicazione del criterio del *transfer pricing*).

L’Agenzia delle entrate, Direzione Centrale Accertamento, con la nota dell’8 aprile 2008, n. 2008/55440, operando ampi richiami agli orientamenti della Corte di Cassazione, ha affermato che gli uffici hanno il potere di disconoscere, in tutto o in parte, la deducibilità di un costo, nel rispetto del generale criterio di economicità che dovrebbe ispirare e caratterizzare tutti gli atti dell’impresa. Anche la circolare n. 1 del 2008 della Guardia di Finanza ha preso in esame tale questione, menzionando alcune sentenze della Corte di cassazione che legittimano l’attribuzione della rilevanza indiziaria al “comportamento antieconomico dell’imprenditore, da questo in alcun modo non spiegato o non giustificato, nella maggior parte dei casi, peraltro, in presenza di altri elementi presuntivi a sostegno della pretesa tributaria”. Al riguardo va, peraltro, tenuto presente che tali sentenze appaiono motivate soprattutto dall’esigenza di contrastare fenomeni di palese evasione, che l’Amministrazione finanziaria ha, però, difficoltà a provare in modo certo ed oggettivo. Sono, inoltre, citate le prese di posizione dell’Amministrazione finanziaria nelle quali si è subordinata la deducibilità di taluni costi (spese sostenute all’estero dagli autotrasportatori e costi promozionali e di formazione professionale) alla loro congruità rispetto ai ricavi.

Il principio di inerenza

In dottrina è stato correttamente ritenuto¹ che il principio di inerenza non avrebbe una espressa disciplina nel TUIR ma discenderebbe direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva e che la disposizione dell’art. 109, comma 5, si riferirebbe al solo profilo della coesistenza di proventi imponibili ed esenti. L’inerenza è, quindi, un “concetto pregiudiziale,

¹ Cfr., al riguardo: R. Lupi, “Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all’attività”, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2004, pag. 1935; G. Zizzo, “Il reddito d’impresa”, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, Padova, pag. 243; M. Beghin, “Prestiti gratuiti ai soci e disciplina fiscale degli oneri finanziari sopportati dalla società: considerazioni sul concetto di inerenza e sulla regola di deducibilità (pro-rata) degli interessi passivi”, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, II, pag. 153; A. Panizzolo, “Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d’impresa”, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I, pag. 676; C. Attardi, “Reddito d’impresa. Interessi passivi ed inerenza. Note a margine del disegno di legge Finanziaria 2008”, in *Il Fisco* n. 40/2007, pag. 5828.

implicito nella stessa nozione di reddito, che per dirsi tale deve essere calcolato al netto dei costi necessari o utili alla sua produzione”².

La Corte di cassazione³ ha, invece, affermato, con riferimento alla deducibilità degli interessi passivi in sede di determinazione del reddito d’impresa, che il principio dell’inerenza sarebbe sancito dall’art. 109, comma 5, del TUIR, in base al quale le spese e i 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”. Di recente, peraltro, la stessa Corte⁴ ha affermato che la disposizione da ultimo richiamata non comporterebbe una generale deducibilità degli interessi passivi, dovendosi sempre dimostrare “un “collegamento” tra reddito imprenditoriale e componente negativo detraibile che non può rivolgersi ad un reddito “ontologicamente” diverso perché estraneo alla stessa attività di impresa”.

Al riguardo si ritiene, però, che la disposizione del detto art. 109, comma 5, del TUIR abbia esclusivamente la finalità di stabilire che, qualora concorrano a formare il reddito ricavi o altri proventi esenti, non sono deducibili i componenti negativi che si riferiscono ad attività o beni da cui derivano i detti ricavi o proventi⁵. Il principio di inerenza si fonda, invece, direttamente sul principio costituzionale della capacità contributiva e riguarda sia i componenti negativi che quelli positivi di reddito.

In considerazione dei dubbi interpretativi sopra illustrati e della stessa giurisprudenza non costante della Corte di cassazione appare opportuno che intervenga un chiarimento normativo al riguardo.

L’inerenza “quantitativa”

Sul principio di inerenza “quantitativa”, che forma oggetto del presente intervento, la Corte di cassazione si era inizialmente espressa⁶ affermando la non inerenza degli atti manifestamente “antieconomici” che determinino costi del tutto sproporzionati rispetto ai ricavi dell’impresa e, quindi, non afferenti all’esercizio “economico” della medesima.

La Suprema Corte si era, però, altre volte espressa in senso contrario, negando la possibilità di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone⁷ e affermando che l’amministrazione finanziaria non avrebbe il potere di valutare l’economicità o la ragionevolezza degli atti imprenditoriali, atteso che “in mancanza di qualsiasi metro di valutazione tendenzialmente oggettivo, l’interprete non può procedere ad alcuna valutazione senza correre il rischio concreto dell’arbitrarietà e della possibile disparità di trattamento”⁸.

Tali pronunce sono rimaste, però, alquanto isolate e limitate alla specifica questione (più avanti esaminata) della deducibilità dei compensi degli amministratori delle società di persone. Con riguardo alle altre fattispecie la Corte di cassazione ha, infatti, affermato che:

² Così D. Stevanato, “Finanziamenti all’impresa e impieghi “non inerenti”: spunti su interessi passivi e giudizio di inerenza”, in *Dialoghi tributari* n. 6/2008, pag. 19.

³ Con le sentenze n. 14702 del 21 novembre 2001 e n. 2114 del 2 febbraio 2005.

⁴ Nella sentenza n. 7292 dell’11 gennaio 2006.

⁵ Cfr., in tal senso, G. Ferranti, “Limite alla deduzione degli interessi passivi nella Finanziaria 2008”, in *Dialoghi tributari* n. 1/2008, pag. 83; D. Deotto, “Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d’impresa”; C. Attardi, “Reddito d’impresa. Interessi passivi ed inerenza. Note a margine del disegno di legge Finanziaria 2008”, in *Il Fisco* n. 40/2007, pag. 5828.

⁶ Si vedano le seguenti sentenze della Corte di cassazione: n. 12813 del 27 settembre 2000; n. 11645 del 17 settembre 2001; n. 1821 del 9 febbraio 2001; n. 13478 del 30 ottobre 2001; n. 6337 del 3 maggio 2002; n. 7487 del 22 maggio 2002; n. 10802 del 24 luglio 2002; n. 11240 del 30 luglio 2002; n. 793 del 20 gennaio 2004.

⁷ Si veda la sentenza n. 6599 del 9 maggio 2002, nella quale la Corte aveva anche rilevato che mentre l’art. 59 del DPR n. 597 del 1973 stabiliva che i compensi degli amministratori erano deducibili nel limite delle misure correnti per gli amministratori non soci, un’analogha previsione non è stata più inserita nelle analoghe norme introdotte successivamente.

⁸ Così la sentenza n. 21155 del 31 ottobre 2005 (23 maggio 2005).

- rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria “la valutazione dell'inerenza dei costi esposti in bilancio all'attività o beni di impresa da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, e senza che tale giudizio incida sulle scelte dell'imprenditore, valendo ai soli fini dell'opponibilità della spesa al Fisco”⁹;
- “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento del reddito” ai sensi dell'art. 39, primo comma, lettera d), del DPR n. 600 del 1973¹⁰.

La stessa Corte ha, altresì, affermato che può essere negata la deducibilità di costi sproporzionati ai ricavi e all'oggetto dell'impresa, anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili¹¹.

Quest'ultimo orientamento giurisprudenziale, ormai prevalente, appare fondato sul principio di economicità dell'azione imprenditoriale, secondo il quale le operazioni commerciali vengono effettuate in base al canone della convenienza e tenendo, quindi, conto delle condizioni del mercato. Anche se non mancano prese di posizione in senso contrario, come quella operata nella sentenza n. 21348 del 2008¹², in cui la Corte ha affermato che il mero confronto tra il prezzo di un bene risultante dal contratto e contabilizzato e il valore di mercato dello stesso non può costituire elemento sufficiente a giustificare l'accertamento di un maggior reddito. Ciò in quanto lo scostamento tra i due valori non può essere valutato isolatamente ma deve essere apprezzato in rapporto all'intero contesto accertativi¹³.

Peraltro in un'ulteriore sentenza¹⁴, di poco successiva, la stessa Corte è tornata a ribadire la possibilità per l'amministrazione finanziaria di valutare la congruità dei costi sostenuti dal contribuente (nella fattispecie un notaio) e di negare la deducibilità delle spese ritenute eccessive e antieconomiche (si trattava delle prestazioni effettuate da due dipendenti di una società di servizi avente sede nello stesso studio e che era partecipata al 90% dallo stesso professionista)¹⁵. In quest'ultima sentenza è stato, tra l'altro, affermato che:

- “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 ruolo di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti, che legittimano il recupero a tassazione dei relativi costi”;
- è possibile negare “la deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l'ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati”;

⁹ Così la sentenza n. 8577 del 12 aprile 2006, riguardante il caso di un costo sostenuto per una sponsorizzazione.

¹⁰ Così la sentenza della Corte di cassazione, Sez. Trib., 29 gennaio 2008 (21 novembre 2007), n. 1915, riguardante il caso di un contribuente che aveva ricoperto la carica di amministratore di una srl e di due condomini senza percepire apparentemente alcun compenso. La Corte ha ritenuto legittimo l'accertamento dell'ufficio che ha assoggettato a tassazione i compensi presumendone la percezione, in quanto si tratterebbe di un comportamento manifestamente antieconomico. Si ricorda, però, che la stessa Corte di cassazione ha affermato, a sezioni unite, nella sentenza n. 21933 del 29 agosto 2008 (20 maggio 2008), che è necessaria una specifica delibera dell'assemblea dei soci per riconoscere la spettanza del compenso agli amministratori delle società di capitali e che è nulla l'attribuzione del compenso senza delibera.

¹¹ Si vedano, in tal senso, le sentenze n. 20748 del 25 settembre 2006 (12 giugno 2006), riguardante i compensi agli associati in partecipazione, e n. 9497 dell'11 aprile 2008, concernente i costi correlati a servizi intragruppo.

¹² Corte di cassazione, Sez. Trib., sentenza 7 agosto 2008 (4 luglio 2008), n. 21348.

¹³ In tale sentenza la Corte ha, tuttavia, considerato legittimo l'avviso di accertamento con il quale l'ufficio, rilevando una differenza tra i corrispettivi dichiarati in relazione alla vendita di alcuni immobili e i loro valori di mercato, ha rettificato i ricavi facendo leva sull'esistenza di perdite di bilancio, nonostante il gran numero di beni venduti, il che indurrebbe addirittura a dubitare dell'effettivo scopo commerciale dell'ente.

¹⁴ Si veda la sentenza della Corte di cassazione del 15 settembre 2008, n. 23635.

¹⁵ Si ritiene che nel caso che ha formato oggetto della sentenza n. 23635 del 2008 l'ufficio avrebbe potuto fondatamente contestare la interposizione soggettiva fittizia, in considerazione della stessa sede in cui operavano il professionista e la società, che quest'ultima era partecipata al 90% dal notaio, che fruiva delle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno e che aveva assunto alle proprie dipendenze due ex-collaboratrici dello studio notarile.

- “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”.

La dottrina si è, da parte sua, espressa in prevalenza per l’impossibilità per gli uffici di valutare, in sede di accertamento, la congruità dei corrispettivi risultanti dai contratti e dalle scritture contabili¹⁶.

In effetti l’impostazione interpretativa della Corte di cassazione non appare emergere dal disposto normativo, che prevede l’applicazione del criterio del valore normale, ai fini delle imposte sui redditi, soltanto in presenza di particolari situazioni, quali l’assenza del corrispettivo (come nei casi di assegnazione dei beni ai soci e di destinazione degli stessi a finalità estranee all’esercizio dell’impresa) o la necessità di contrastare fenomeni “patologici” (si veda la disciplina relativa alla cessione del contratto di *leasing* e quella sul *transfer pricing*, riferita a situazioni in cui i prezzi divergono realmente dal valore normale in conseguenza della politica di gruppo e che si applica solo ai rapporti transfrontalieri).

Al di fuori di tali eccezioni, il principio generale dovrebbe essere quello secondo il quale “la determinazione del reddito d’impresa va fatta mediante la contrapposizione di costi e ricavi nella loro effettiva misura”¹⁷.

D’altra parte, nell’art. 39, comma 1, lettera d), del DPR n. 600 del 1973 era stato previsto che l’accertamento analitico-induttivo dovesse basarsi su presunzioni gravi, precise e concordanti e che la prova “s’intende integrata anche se l’infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale” soltanto con riferimento alle “cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni”. Quest’ultima disposizione è stata, peraltro, abrogata dalla legge Comunitaria 2008, in conseguenza del contrasto con la normativa comunitaria dell’analoga disposizione introdotta ai fini dell’IVA.

A tale riguardo l’Istituto di ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha osservato¹⁸ che il richiamato orientamento giurisprudenziale della corte di cassazione suscita non poche perplessità laddove afferma che “gli uffici finanziari non sono ... vincolati ai valori o corrispettivi indicati in delibere sociali o contratti” in quanto sarebbe loro attribuito un generale potere di valutare la “congruità” dei costi e dei ricavi esposti in bilancio, con conseguente possibilità di disconoscere i componenti di reddito sproporzionati rispetto ai valori di mercato. Le perplessità del detto Istituto derivano soprattutto dalla constatazione che nella determinazione del reddito d’impresa l’impiego del criterio del valore normale è previsto soltanto in casi particolari, tipizzati dal legislatore¹⁹.

L’Istituto rileva, altresì, che nella maggioranza delle occasioni in cui i giudici di legittimità hanno ritenuto sussistente in capo all’Amministrazione finanziaria un tale potere, le operazioni censurate

¹⁶ Hanno affrontato, tra gli altri, la problematica in esame: A. De Mita, “Ma solo la legge può fissare un tetto alle spese”, in *Il Sole 24 Ore* del 13 novembre 2001, pag. 28; F. M. Giuliani, “Sulla deducibilità fiscale dei compensi agli amministratori (soci) di società di capitali”, in *Dir. Prat. Trib.*, 2002, II, pag. 21; G. Marongiu, “Il sindacato sulla congruità dei compensi agli amministratori”, in *Corr. Trib.* n. 39/2002, pag. 3560; A. Fantozzi, “Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione”, in *Riv. Dir. Trib.* 2003, II, pag. 552; D. Stevanato, “L’antieconomicità dell’azione imprenditoriale nella giurisprudenza della cassazione, tra presunzioni di evasione ed interpretazioni in chiave antielusiva”, in *Dialoghi di dir. Trib.*, 2003, pag. 370; Gulino, R. Lupi e D. Stevanato, “Il sindacato del Fisco sui compensi agli associati in partecipazione (nota a Cass., Sez. trib., sent. N. 20748/2006)”, in *Dialoghi di dir. Trib.*, 2007, pag. 659; C. Pino, “E’ “comportamento antieconomico” l’attività di amministratore svolta senza percepire compensi?”, in *Corr. Trib.* n. 12/2008, pag. 958; M. Beghin, “Il differenziale prezzo-valore nella cessione d’azienda: i cortocircuiti argomentativi della Suprema Corte”, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2008, pag. 1087, id. “La differenza prezzo-valore rileva solo in una “vera” valutazione d’insieme”, in *Corr. Trib.* n. 36/2008, pag. 2934, id. “Reddito d’impresa ed economicità delle operazioni”, in *Corr. Trib.* n. 44/2009, pag. 3626.

¹⁷ Così la risoluzione n. 9/1437 del 1° luglio 1980.

¹⁸ Nella circolare n. 9/IR, paragrafo 2.2.

¹⁹ Si citano, al riguardo, le operazioni realizzative che si caratterizzano per la mancanza di un corrispettivo (autoconsumo, destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa o assegnazione ai soci di beni) e quelle infragruppo transnazionali (c.d.: *transfer pricing* internazionale), in cui è la legge a prevedere espressamente la rilevanza fiscale del valore di mercato in sostituzione del corrispettivo effettivamente pattuito tra le parti.

erano, in via di fatto, "manifestamente" antieconomiche, in quanto "la sproporzione e l'irragionevolezza della spesa rispetto all'attività esercitata era rilevabile *ictu oculi*, in modo talmente evidente che l'antieconomicità diventava un elemento funzionale non tanto per un sindacato delle scelte imprenditoriali da parte dell'Amministrazione finanziaria, quanto per l'accertamento della falsità materiale della versione dei fatti fornita dal contribuente"²⁰.

Anche in dottrina²¹ è stato osservato che numerose sentenze sul tema dell'antieconomicità "se lette attentamente si fondano sull'utilizzo del valore di mercato quale sintomo di una non veridicità dei corrispettivi dichiarati, oppure riguardano vere e proprie patologie, in cui costi abnormi o ricavi irrisori vengono pattuiti tra parti correlate, al fine di innescare arbitraggi su diversi regimi di determinazione dell'imponibile o dell'aliquota, sul riporto delle perdite, su un diverso criterio di imputazione temporale, ecc., contrastabili applicando, se del caso, il requisito di inerenza dei costi (in chiave quantitativa) o la clausola sulla destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa. Si tratta, appunto, di casi residuali, relativi a vere e proprie patologie, e non certo di episodi che possano confermare una generalizzata sostituzione dei corrispettivi intragruppo con "più graditi" (all'amministrazione) presunti valori di mercato".

Pure l'Assonime ha espresso le proprie perplessità al riguardo, affermando²² che gli uffici finanziari tendono spesso a sindacare scelte di convenienza su operazioni economiche pertinenti alla gestione aziendale, sostituendosi a una valutazione che invece dovrebbe competere esclusivamente all'imprenditore.

E' stato, peraltro, osservato²³, a favore del ricorso alla nozione di inerenza "quantitativa" in presenza di costi "abnormi", che "non sembra esservi molta differenza tra un costo non inerente per le caratteristiche tecnico-fisiche del bene, in relazione ai suoi possibili utilizzi nel contesto aziendale in cui lo stesso viene inserito...rispetto ad una spesa "eccentrica" – nel suo ammontare – rispetto alle dimensioni e all'attività d'impresa concretamente esercitata (la rubinetteria d'oro per la parrucchiera o il quadro d'autore che arreda la hall di un piccolo affittacamere). In queste ultime ipotesi, anche se il costo si riferisce a beni o servizi astrattamente inerenti all'attività (la rubinetteria è un'attrezzatura per il parrucchiere e il quadro può rientrare negli "arredi" di una pensione) l'abnorme entità della spesa rispetto alle oggettive esigenze imprenditoriali può indicare che la stessa persegue (anche) un fine estraneo all'impresa".

I presupposti per la sindacabilità della congruità dei costi e dei ricavi

L'Assonime²⁴ ha osservato che "in alcune recenti sentenze (cfr. fra le ultime, Cass. 11 aprile 2008, n. 9497, e 15 settembre 2008, n. 23635)" si ammette, in sostanza, che in presenza di comportamenti antieconomici, "non sia più l'amministrazione finanziaria a dover provare fatti rilevanti ai fini dell'accertamento (ad esempio la simulazione di atti o l'occultamento di ricavi), ma sia il contribuente a dover giustificare i propri comportamenti ritenuti antieconomici, ritenendosi, in mancanza, già provati – per mezzo della sola valutazione di antieconomicità – i fatti che potrebbero determinare una ripresa a tassazione".

Invece, a parere dell'Assonime, vanno considerate inerenti "le spese che si collegano alla realizzazione di scelte gestionali o sono ad esse strumentali: di scelte, cioè, relative all'esercizio dell'impresa. Sono, al contrario, non inerenti le spese motivate da finalità estranee a tale esercizio. La presunta non economicità della spesa può, dunque, risultare un sintomo indiziario di estraneità all'esercizio dell'impresa, ma non certo un elemento sufficiente a provare tale estraneità: rimane pur

²⁰ Nella circolare n. 9/IR, nota 26, viene ritenuta emblematica, a tal fine, la sentenza della Corte di cassazione 9 febbraio 2001, n. 1821. Viene, inoltre, ricordata la sentenza 24 luglio 2002, n. 10802, nella quale la Corte di cassazione fa riferimento all'antieconomicità "manifesta", intesa come evidente sproporzione dei costi all'attività esercitata.

²¹ Da D. Stevanato, "Una conferma delle insufficienti riflessioni sulla derivazione contrattuale del concetto di reddito", in *Dialoghi tributari* n. 6/2008, pag. 86.

²² Nella circolare n. 16/2009, paragrafo 1.1. e nota 10.

²³ Da D. Stevanato, "L'indeducibilità dei compensi "abnormi" agli amministratori-soci", in *Corr. Trib.* n. 7/2002, pag. 598.

²⁴ Nella citata circolare n. 16/2009, paragrafo 1.1. e nota 10.

sempre compito dell'amministrazione finanziaria dimostrare che, nel caso di specie, il rapporto apparentemente oneroso mascheri un'effettiva liberalità o l'esistenza di ricavi occultati o ancora lo spostamento di redditi per finalità illecite. In questa ottica, merita rilevare che le presunzioni ammesse a fondamento dell'accertamento delle imposte sul reddito devono avere determinate caratteristiche che le rendono effettivamente probanti, e cioè devono essere "gravi, precise e concordanti" (v. art. 39, primo comma, lett. d, del d.p.r. n. 600 del 1973). Non è sufficiente quindi un "sintomo" di un comportamento illegittimo a provare l'esistenza di tale comportamento; è necessaria l'esistenza di un complesso di circostanze che, tutte, univocamente portino a una determinata conclusione".

L'Associazione non condivide, quindi, l'orientamento interpretativo secondo il quale gli uffici delle entrate possono limitarsi a valutare l'antieconomicità di una singola operazione senza considerare il contesto nel quale l'operazione stessa è effettuata, senza tenere, ad esempio, conto del fatto che l'operato dell'imprenditore "potrebbe essere ricondotto a complesse strategie imprenditoriali rispetto alle quali la singola operazione oggetto di analisi da parte dell'ufficio costituisce solo un tassello; circostanza, questa, che non consente una valutazione autonoma della fattispecie, ma ne impone l'analisi in un contesto più ampio. A titolo di esempio, si potrebbero citare i casi in cui l'impresa rende servizi sottocosto come quando, nel caso di franchising, l'impresa produttrice dia in uso dei locali ai venditori a condizioni più favorevoli di quelle di mercato per incentivare la diffusione di prodotti caratterizzati da un determinato marchio, oppure ai casi in cui l'impresa concede in comodato gratuito i macchinari con i quali il comodatario deve svolgere lavori a favore della medesima impresa comodante, o ancora, ai casi di vendite sottocosto per motivi di penetrazione del mercato".

Altri casi simili a quelli segnalati dall'Assonime possono riguardare la vendita in blocco di merci fuori moda (salva la determinazione del valore "residuo" delle stesse), le cosiddette vendite "a *nummo uno*" (cioè a valori irrisori, di aziende o partecipazioni societarie) o "con dote" (cioè con l'impegno a rifondere le spese che l'acquirente dovesse sopportare in relazione all'azienda acquisita). Con riguardo a questi ultimi casi è stato osservato²⁵ che "il Fisco sarà tenuto ad effettuare, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, una vera e propria valutazione d'azienda, al fine di dimostrare il valore normale dell'azienda o delle partecipazioni cedute".

Tale impostazione interpretativa appare in linea con quanto affermato nella circolare n. 1 del 2008 del comando generale della Guardia di finanza, nella quale è evidenziato che occorre "il supporto di altre circostanze od argomentazioni probatorie" e che il recupero fiscale di un costo per non congruità potrà avvenire "sia sulla base di precisi riscontri documentali e fattuali", che comprovino la destinazione extraimprenditoriale del bene o servizio, "sia sulla base di un confronto dell'entità della spesa con parametri oggettivi di riferimento, quali, ad esempio, la natura del bene o servizio, l'entità complessiva dei costi e dei ricavi dell'impresa, le caratteristiche e le dimensioni dell'impresa, l'attività da questa in concreto svolta. In questi ultimi casi, la motivazione del disconoscimento della quota del costo ritenuta non congrua dovrà essere particolarmente argomentata, facendo adeguatamente rilevare la grave, precisa e concordante valenza sintomatica della parziale destinazione extraimprenditoriale, risultante dai parametri di riferimento in concreto utilizzati".

Tali affermazioni sono senz'altro opportune, in quanto, in mancanza di un metro di valutazione tendenzialmente oggettivo, l'interprete potrebbe correre il rischio "dell'arbitrarietà e della possibile disparità di trattamento" (si veda la sentenza della Cassazione n. 21155 del 2005). Così come appare condivisibile il richiamo alla necessità che le motivazioni poste a base dei rilievi in esame siano esposte "con il più ampio grado di riferimenti fattuali, coerenza logica e limpidezza di contenuti".

²⁵ Da M. Andriola, "Portata e limiti della sindacabilità da parte del Fisco dei comportamenti assolutamente antieconomici", in *Fiscalitax* n. 6/2008, pag. 904.

Si ricorda che la stessa Corte di cassazione ha affermato²⁶ che è necessario che “le varie operazioni, coordinate le une alle altre, abbiano un fine logico, rispondano, almeno nelle intenzioni di chi le pone in essere, a criteri di logica economica, sia pure intesa in senso ampio e questa logica, a sua volta, deve essere funzionale ai meccanismi del mercato e di un regime di libera concorrenza (e valutata in relazione ad essi) e non di elementi distorsivi del mercato e della concorrenza”.

Si ritiene, comunque, fondamentale che il sindacato della inerenza “quantitativa” dei costi venga esercitato soltanto in presenza di situazioni di arbitraggio fiscale, in cui si verifica un risparmio di imposta in conseguenza, ad esempio, di differenze di aliquote o delle modalità di tassazione tra chi sostiene il costo e chi consegue il componente positivo²⁷. Tale principio è stato affermato dalla Corte di cassazione con riguardo alla norma che prevede la regola del *transfer pricing* per i rapporti internazionali infragruppo e dovrebbe, a maggior ragione, applicarsi alle ipotesi in esame, non regolamentate a livello normativo.

Un'altra importante questione si pone con riguardo alla possibilità che si verifichino, a seguito degli accertamenti degli uffici, duplicazioni impositive.

Al riguardo è stato sostenuto²⁸ che il contribuente può “pretendere comunque che, a seguito della rettifica dei corrispettivi su una parte contraente, sia specularmene riconosciuto un aggiustamento dei medesimi corrispettivi sull'altra parte contraente, anch'essa residente in Italia”. E' stato, però, anche osservato²⁹ che “non sempre all'interno della stessa giurisdizione fiscale, in assenza di un regime obbligatorio di consolidamento degli imponibili, la manipolazione dei prezzi di trasferimento infragruppo risulta neutrale sotto il profilo del carico tributario complessivamente gravante sul gruppo. Si pensi, ad esempio, all'esistenza di agevolazioni territoriali o di sistemi non coordinati di fiscalità locale ovvero ancora di società del gruppo in perdita”.

²⁶ Nella sentenza del 24 luglio 2002, n. 10802.

²⁷ Ovvero in conseguenza del riporto delle perdite o di un diverso criterio di imputazione temporale.

²⁸ Da M. Andriola, op. loc. ult. cit.

²⁹ Da E. della Valle, “La deducibilità dei costi per servizi infragruppo”, in Corr. Trib. n. 42/2008, pag. 3397.