



*Dottorato di ricerca in Diritto tributario delle società – XXI Ciclo*

*Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini*

## **La rilevanza della sostanza economica nel reddito d'impresa**

Relatore:  
Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Candidato:  
Angelo Garcea

Anno Accademico 2008/2009

### **SINTESI DELLA TESI**

Molte norme dell'ordinamento subordinano l'applicazione di un certo regime fiscale all'apprezzamento dell'esistenza di un effettivo beneficio economico per il contribuente. Ciò avviene non soltanto nella prospettiva di contrasto delle condotte elusive, ma anche come forma di tutela rispetto a pratiche evasive. La tesi ha ad oggetto le principali fattispecie in cui la "sostanza economica" (ovvero, indifferentemente, l'"interesse economico") assume rilievo nell'ambito delle regole di determinazione del reddito d'impresa. L'interesse economico, quindi, è qui inteso come il vantaggio extrafiscale che induce l'impresa a porre in essere una determinata operazione, a prescindere dalle problematiche relative alla sua quantificazione e rappresentazione in bilancio.

In quest'ottica nel capitolo I si propone di adottare uno schema di massima utile all'inquadramento delle varie fattispecie. A tal fine viene prospettata una fondamentale distinzione tra due ipotesi. La prima è quella in cui l'interesse

economico (così inteso) è parte integrante della fattispecie impositiva sostanziale. In questo caso, l'interesse è qualificato dalla norma, si identifica con il risultato effettivamente conseguito e non può essere sostituito con altri elementi ai fini dell'applicazione della disciplina di riferimento. L'ipotesi alternativa è quella in cui l'interesse economico ha natura probatoria ed è, cioè, funzionale alla dimostrazione dell'esistenza di altri fatti rilevanti della fattispecie impositiva. In questa diversa ipotesi l'interesse si configura come elemento talora sufficiente, ma non sempre necessario per l'applicazione di un determinato regime fiscale (perché l'esistenza dei relativi presupposti può essere provata altrimenti), rileva in quanto prevalente rispetto all'interesse fiscale (e non in senso assoluto) e corrisponde al beneficio potenziale dell'operazione, al di là del risultato conseguito.

Nel capitolo II, alla luce dello schema così delineato, si prendono in esame le fattispecie relative alle transazioni delle imprese con controparti residenti in Italia. In primo luogo vengono esaminate le principali patologie civilistiche connesse all'assenza di un beneficio economico effettivo per l'impresa, come nel caso della simulazione, dell'abuso del diritto civilistico o dell'assenza di una causa in concreto: in tutte queste fattispecie il vantaggio extrafiscale risulta essere elemento non essenziale ed assume, perciò, funzione probatoria. Sul piano più propriamente tributario, invece, rispetto allo schema di riferimento, nel caso dell'inerenza (art. 109 comma 5 del TUIR) la regola che nega il riconoscimento fiscale di un costo privo di ogni utilità per l'attività svolta dall'impresa considera il beneficio economico come un requisito di natura sostanziale, nel senso che tale nesso di utilità non può essere sostituito con altri requisiti idonei a consentire la deduzione del costo. Viceversa, nel caso di corrispettivi incongrui rispetto alle specifiche utilità relative ai beni o servizi scambiati (misurate dal loro valore normale), la sostanza economica dell'operazione pare assumere valenza indiziaria di una fattispecie evasiva di occultamento dei ricavi e/o sovradimensionamento dei costi.

I temi specifici legati ai rapporti con i soggetti non residenti sono sviluppati nel cap. III. In questo ambito, con riguardo alla disciplina dei limiti alla deduzione dei costi relativi ad operazioni con Paesi di *black list* (art. 110, commi 10 e 11, TUIR), la sostanza economica racchiusa nell'esimente della convenienza economica (ed

effettiva esecuzione) dell'operazione sembra propedeutica a provare che la scelta del fornitore estero, residente in un Paese che non garantisce un adeguato scambio di informazioni, non risponde a finalità evasive connesse all'occultamento dell'attività aziendale. Per quanto concerne invece la disciplina delle società estere controllate e collegate (*CFC*), l'interesse economico dell'effettivo svolgimento di un'attività di impresa *in loco* che consente di disapplicare il meccanismo di tassazione per trasparenza (art. 167, comma 5 lett. a) del TUIR) è requisito sostanziale della fattispecie impositiva, tenuto conto che il regime in parola, per ritenersi conforme al diritto comunitario, non può che rivolgersi alle sole fattispecie di delocalizzazione fittizia dell'impresa all'estero e non a quelle in cui vi sia un reale trasferimento della sua attività. La stessa portata sostanziale si riscontra poi nella disciplina del *transfer pricing* (art. 110, comma 7, del TUIR): l'interesse economico di natura sostanziale assume qui i connotati del beneficio corrispondente al valore normale dei beni o servizi scambiati che, se superiore al corrispettivo negoziale, si sostituisce a quest'ultimo come base di commisurazione dell'imponibile.

Il capitolo IV è dedicato alle norme antielusive speciali ed all'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 ed il tema è completato da un'analisi della tematica dell'abuso del diritto recentemente emersa nella giurisprudenza della Cassazione. Quanto alle norme antielusive speciali, il beneficio economico extrafiscale è generalmente concepito come componente sostanziale della fattispecie surrogatoria introdotta per contrastare una specifica condotta elusiva (si pensi al cd. *test* di vitalità dell'art. 172, comma 7 del TUIR come limite al riporto delle perdite fiscali nella fusione). Nel caso dell'art. 37 *bis*, invece, alla sostanza economica – presa in considerazione dal requisito dell'assenza delle valide ragioni economiche – dovrebbe riconoscersi una funzione probatoria e, in particolare, quella di dimostrare la sussistenza dell'elemento soggettivo della condotta elusiva. Ciò in quanto la norma, facendo riferimento all'univoca direzione degli atti (“*diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario*”) e, dunque, al loro scopo, sembra evocare una nozione di elusione basata su un elemento oggettivo (il conseguimento di un vantaggio tributario indebito) ed uno soggettivo (la preordinazione degli atti al conseguimento di tale risultato), da accertare in base a circostanze concrete ed obiettivamente

verificabili. Analoghe considerazioni dovrebbero essere svolte con riguardo all'abuso del diritto, anche se la recente giurisprudenza delle SS.UU. della Cassazione (sent. nn.30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008), che ha ricondotto il principio all'art. 53 Cost., ha reso più incerta la rilevanza autonoma dello scopo, oltre a quella del risparmio fiscale conseguito.

Nell'ultima parte del lavoro sono approfondite le conseguenze pratiche delle precedenti riflessioni.

L'interesse economico di natura sostanziale è un fatto da provare secondo le regole ordinarie con onere che dovrebbe far carico all'Amministrazione finanziaria salvo i casi di interpello disapplicativo, in cui la dimostrazione della ricorrenza delle circostanze esimenti grava sul contribuente (es. art. 167, comma 5, lett. a) del TUIR). Quando la sostanza economica ha una valenza probatoria si atteggia come una sorta di presunzione legale relativa che ammette la prova contraria. Si tratta, in definitiva, di una semplificazione cui il legislatore fa ricorso per agevolare la dimostrazione di altri fatti rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina sostanziale, spesso legati allo scopo perseguito. In quest'ottica, da un lato il contribuente può negare l'esistenza del fatto noto della presunzione, costituito dall'assenza del beneficio (deducendo, ad esempio che la condotta-modello fiscalmente più onerosa individuata dall'ufficio non è comparabile con la soluzione prescelta, perché non avrebbe potuto produrre i medesimi effetti giuridici o economici), ovvero contestare la validità del nesso inferenziale tra il fatto noto e quello ignoto – evasivo o elusivo – sempreché non si tratti di un nesso predeterminato dal legislatore (si pensi, ad esempio, al legame tra l'assenza di valide ragioni economiche e l'*intentio* elusiva che si ritrova nell'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973). Dall'altro lato, il contribuente è comunque ammesso a fornire la prova dei presupposti del regime fiscale che intende invocare (e, quindi, può sempre dimostrare l'insussistenza del fatto ignoto) anche laddove non sia ravvisabile un qualche beneficio economico. Ad esempio, per superare la presunzione dell'esistenza di una *intentio* elusiva potrebbe essere utile la stessa circostanza di avere subito perdite effettive e rilevanti dall'operazione: una *performance* negativa che ecceda il vantaggio fiscale rende poco plausibile che l'impresa abbia compiuto la scelta per motivi fiscali, essendo senz'altro più credibile che altre ragioni, gestionali o

societarie, l'abbiano indotta ad assumere una iniziativa rischiosa, che il mercato non ha premiato.