

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

Fasc. 5 - 2010

Maurizio Interdonato

**GIUDIZIO DI RAZIONALITÀ
ECONOMICA E CONNESSE
PROBLEMATICHE DI EFFETTIVITÀ
ED INERENZA DEL COSTO**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

contabilizzate per l'ammontare di euro 2.573,77 e il recupero di presunti maggiori ricavi per vendite alla capogruppo Beta s.p.a. per l'ammontare di euro 1.10.034,08. Per il resto va rigettato. Per effetto del parziale accoglimento, le spese vengono interamente compensate tra le parti.

P.Q.M. - In parziale accoglimento del ricorso, dichiara infondati i rilievi dell'ufficio relativi a costi ritenuti non inerenti per l'ammontare di euro 27.408,96, costi ritenuti non inerenti in quanto qualificati erogazioni liberali per l'ammontare di euro 70.050,34, spese di manutenzione ritenute di carattere pluririennale per l'ammontare di euro 2.405,67, perdite su cambi per l'ammontare di euro 2.573,77 e presunti maggiori ricavi per vendite alla capogruppo Beta s.p.a. per l'ammontare di euro 1.10.034,08.

Rigetta nel resto il ricorso.

Compensa tra le parti le spese di giudizio.

(1) Giudizio di razionalità economica e connesse problematiche di effettività ed inerenza del costo.

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Il caso. - 3. Sull'esclusione delle operazioni di riconoscimento di premi da quelle di cui al comma 3 dell'art. 37-bis e sull'applicabilità, nel caso di specie, del divieto di abuso di diritto. - 4. La totale contrarietà del comportamento del contribuente ai canoni dell'economia come elemento rilevante in fattispecie diverse dall'elusione tributaria. - 5. Sulla circostanza che la sola totale illogicità economica del comportamento possa fondare la presunzione di cui all'art. 39, comma 1, lett. d). - 6. Sull'applicabilità al caso di specie del principio di inerenza. - 7. L'assoluta incoerenza economica come elemento di controllo dell'attendibilità dei costi e limitati al suo utilizzo.

1. Premessa. - La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Vicenza n. 115 del 17 aprile 2008 appare estremamente interessante nella parte in cui affronta i rilievi sub 6) e 7) dell'avviso di accertamento sui quali si incentrerà il presente contributo.

La pronuncia si inserisce tra quelle della giurisprudenza, tanto di merito quanto di legittimità, nelle quali il Giudice viene chiamato a valutare quei comportamenti dei contribuenti che, per il percorso logico-giuridico posto in essere rispetto al fine economico raggiunto o asseritamente ricercato ovvero per la presunta antieconomicità delle scelte imprenditoriali effettuate (1), sono spesso ritenuti dall'Agenzia sintomatici del perseguimento di un illecito risparmio fiscale.

(1) L'assenza di razionalità economica nelle scelte imprenditoriali è stata utilizzata spesso dalla giurisprudenza per disconoscere specifici componenti di reddito. A mero ti-

Varie volte, allo scopo di sopporre all'inadeguatezza degli strumenti giuridici disposti dal legislatore, per approntare un'efficace azione di contrasto all'elusione fiscale, i giudici finiscono con l'utilizzare estensivamente istituti e categorie già presenti nella disciplina fiscale o in altre discipline (2), ovvero col "piegare" questi agli scopi repressivi perseguiti.

La stessa sentenza qui in rassegna ha destato l'attenzione di chi scrive proprio perché, come si vedrà, in essa la Commissione di prime cure ricorre a diversi istituti e principi tributari allo scopo di "sterilizzare" gli effetti fiscali di operazioni poste in essere tra una società controllata e la

lo esemplificativo si possono ricordare le sentenze in tema di compensi erogati agli amministratori tra le quali si vedano, *ex pluribus*, Cass. n. 12813 del 27 settembre 2000, in Dir. prat. trib., 2001, II, 487 ss., con nota di MENTI, *Il compenso agli amministratori di società sproporzionato e la deducibilità dal reddito*, ivi, 492 ss.; Cass. n. 398 del 22 maggio 2002-14 gennaio 2003, in questa Rivista, 2003, II, 498, con nota di SCALINCI, *"Rilevanza fiscale" del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile-induttivo*, ivi, 504 ss. e postilla di FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione no-moflattica della Cassazione*, ivi, 552; Cass. 29 gennaio 2008, n. 1915, in Repertorio24. Altri esempi più recenti possono rinvenirsi in Cass. sent. n. 20422 del 21 ottobre 2005, in Repertorio24, nella quale i ricavi dichiarati sono stati ritenuti fittizi per la loro proporzione rispetto ai costi sostenuti; in Cass. sent. n. 21536 del 15 ottobre 2007, in Repertorio24, nella quale si afferma che il protrarsi di ripetute perdite legittimerebbe il loro disconoscimento da parte dell'Eranio; in Cass. sent. n. 115 del 15 settembre 2005, in Repertorio24, nella quale i finanziamenti infragruppo a tassi elevati senza riscossione di interessi sono stati ritenuti privi di ragioni economiche. In genere, come si vedrà, negli ultimi anni si è consolidato un orientamento della Suprema Corte secondo il quale, in presenza di un comportamento del contribuente assolutamente contrario ai canoni dell'economia, è legittimo l'accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600/1973. Si possono ricordare le sent. n. 9497 dell'11 aprile 2008; n. 1546 del 24 gennaio 2007; n. 20422/2005 cit.; n. 14428 del 8 luglio 2005; n. 10802 del 24 luglio 2002; n. 7281 del 17 maggio 2002, tutte in Repertorio24, nonché sent. n. 1821 del 9 febbraio 2001, in Rass. trib., I, 2001, 211.

(2) La stessa Corte di cassazione, sent. n. 21221 del 29 settembre 2006, afferma: "In definitiva, è rimessa all'amministrazione la scelta dello strumento giuridico idoneo (a contrastare il comportamento abusivo del contribuente), tralasciando il regime di validità proprio dell'atto o da un regime previsto dalla legge fiscale". Per l'utilizzo da parte dell'amministrazione di istituti propri di altre discipline, si ricordano Cass., sent. n. 20398 del 21 ottobre 2005; n. 20816 del 26 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005, in Dir. prat. trib., 2006, II, rispettivamente 235, 249, e 252, con nota di CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, ivi, 275 ss.; sentenze nelle quali, per contrastare gli effetti delle operazioni di *dividend stripping* e *dividend washing* poste in essere da alcune società, i giudici hanno rilevato la nullità civilistica dei contratti per assenza di causa.

propria controllante, talvolta, tra l'altro, non motivando in modo chiaro in merito agli elementi che legittimerebbero la riqualificazione dell'operazione della società.

I Giudici di Vicenza nel loro argomentare utilizzano, talora con disinvolture, il principio di inerenza (3), il concetto di valore normale (4), il limite delle "valide ragioni economiche" (5) ed i concetti di esistenza ed effettività del costo (6).

(3) Sul principio d'inerenza, per i profili che qui più interessano, si veda GRAZIANI, *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti di ricerca*, in AA. VV., I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza, a cura di G. Falsitta e F. Moschetti, Milano, 1988, 84-85 e, in particolare, la nota 55 ove l'Autore sostiene che la congruità del costo può essere valutata sulla base della documentazione fornita dal contribuente per rilevare la reale natura dell'esborso, mentre laddove da una simile indagine risulti che l'esborso ha effettivamente la natura che il contribuente ha dichiarato "allora esso deve essere ammesso in detrazione per intero, benché possa sembrare esagerato". Pienamente conforme ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in Giur. sist. dir. trib. - Imposta sul reddito delle persone fisiche, a cura di Tesaurò, II, Torino, 1994, 556 ss., il quale sostiene che, una volta accertata l'inerenza all'attività d'impresa, non può parlarsi di spese eccessive o superflue, né tantomeno dar rilevanza al meccanismo negoziale causativo che le ha generate, ancorché, in caso di atto a titolo gratuito, appaia necessario che l'atto sia almeno potenzialmente idoneo a procurare un vantaggio all'impresa. Sullo stesso tema si veda anche PANIZZOLO, *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa*, in questa Rivista, 1999, I, 675 ss.; Id., *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*, a commento della sentenza della Suprema Corte n. 6502 del 19 maggio 2000, in GT-Riv. giur. trib., 2001, 1026.

(4) In generale sul concetto di valore normale e sulla sua determinazione si veda LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2006, 128 ss.; VISCONTI, *Il valore normale dei beni*, in Fisco, 1988, 1-6815 ss.; BEGHIN, *Determinazione dell'imponibile e dell'imposta*, in AA. VV., I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerente, a cura di G. Falsitta e F. Moschetti, cit., 149 ss.

(5) L'espressione "valide ragioni economiche" venne mutuata nel nostro ordinamento dalla direttiva Cee del 23 luglio 1990, n. 434, la quale, all'art. 11, stabiliva la possibilità per gli Stati membri di non applicare il regime della neutralità alle operazioni di fusione, scissione, conferimento d'attivo e scambio di partecipazioni, qualora dette operazioni avessero "come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale", specificando subito dopo che "il fatto che una delle operazioni (...) non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale"; norma quest'ultima che richiama fortemente il *Business Purpose Test*, sul quale si veda WARD, *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, in Dir. prat. trib., 1985, I, 1224 ss. Nel medesimo anno il nostro Paese faceva proprio l'elemento delle valide ragioni economiche nell'art. 10 della legge 29 dicembre

Ad esempio, dove affermano che è inveritiero che "il limite delle 'valide ragioni economiche' possa operare soltanto nell'ambito di specifiche previsioni di legge, come ad esempio l'art. 37-bis DPR n. 600/1973", parrebbero voler affermare un pericoloso principio secondo il quale la semplice assenza di razionalità economica del comportamento dell'impresa rispetto ai normali *standards* può di per sé giustificare il disconoscimento fiscale del costo (7).

1990, n. 408, poi sostituito dall'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, nei quali, però, furono omissi i riferimenti alla "ristrutturazione" e alla "riorganizzazione" quali valide ragioni economiche fissate *ex lege*. In assenza di espliciti riferimenti normativi, quest'ultimo sono comunemente intese come un apprezzabile interesse economico, di natura extrafiscale, al compimento delle operazioni. Sul punto cfr. STEVANATO, *La norma antielusiva nei pareri del comitato per l'interpello*, in Dir. prat. trib., 2002, I, 223, secondo il quale l'espressione "valide ragioni economiche" non allude necessariamente ad una logica d'impresa, ma va più latamente intesa quale sinonimo di "apprezzabili ragioni extrafiscale"; PICCONE-FERRAROTTI, *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del D.Lgs. n. 358/1997 (art. 37-bis del DPR n. 600/1973)*, in Rass. trib., 1997, 1152, il quale specifica che "L'interesse economico al compimento dell'operazione che rileva ai fini della norma in esame è un interesse di natura extrafiscale, ovvero un interesse anche di natura tributaria, ma privo di qualsiasi collegamento con il risparmio fiscale derivante dall'operazione"; TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, 235 ss.; PORTO, *Le "valide ragioni economiche" di cui all'art. 37-bis del DPR n. 600/1973: considerazioni di un economista di azienda*, in Rass. trib., 1999, 62.

(6) Sui profili di esistenza ed effettività dei costi, oltre alla manualistica, si vedano Cass. sent. 12168 del 26 maggio 2009; 9380 del 21 aprile 2009; 13894 del 28 maggio 2008; 3203 del 23 gennaio 2009; 9958 del 16 aprile 2008; 13526 dell'11 giugno 2009; 12044 del 25 maggio 2009; tutte reperibili in bdc.ilssole24ore.com.

(7) Occorre notare come anche nell'ambito dell'art. 37-bis l'esame circa l'elusività dei comportamenti del contribuente si sia troppo spesso appiattito sulla valutazione delle ragioni economiche senza valorizzare gli altri aspetti obbligatoriamente previsti dalla norma. Sull'argomento, si vedano GARRARINO, *Riporto delle perdite ed elusione*, in questa Rivista, 2001, I, 106; BUCCI, *La norma "generale" antielusiva nei pareri del Comitato consultivo: alcune considerazioni*, in Rass. trib., 2002, 253; GIOVANARDI, *Un inedito caso di elusione di obblighi e divieti non (ancora) previsti dall'ordinamento tributario*, in Fisco, 2006, 1-3185; VANZ, *Elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in Rass. trib., 2002, 1021 e, in particolare, la nota 32 ove l'Autore riporta molti esempi di pareri del Comitato consultivo imperniati solo, o prevalentemente, sulla sussistenza delle valide ragioni economiche; STEVANATO, *La norma antielusiva nei pareri del comitato per l'interpello*, op. cit., 219 ss.; VERASANO, *Ancora disorientamenti sull'elusione: i rischi della tendenza ad enfatizzare la portata delle "valide ragioni economiche"*, in GT-Riv. giur. trib., 2007, 1030 ss., con postilla concorde di STEVANATO, a commento di Cass. 20 luglio 2007 - 7 marzo 2007, n. 16097, ivi, 1025 ss. Peraltro, nel criticare l'impiego delle "valide ragioni economiche" fatto dai giudici, l'Autore si spinge ad affermare che la loro presenza "non deve essere confusa con le motivazioni per cui il soggetto economico ha deciso di porre in essere una determinata operazione straordinaria-

O ancora, ove affermano che il requisito dell'inerenza "va visto in concreto secondo criteri anche di congruità del costo, e ciò non solo dal punto di vista quantitativo, ma anche dal punto di vista della logica economica", finiscono col creare un inconsueto binomio tra inerenza e congruità, tutto da verificare (8).

Il Collegio di Vicenza impiega, infatti, la regola dell'inerenza per annullare gli effetti fiscali dell'operazione giudicata illogica sotto il profilo economico.

Infine, là dove desume dall'art. 9 il "principio generale in base al quale il Fisco è tenuto a valutare le varie componenti del reddito 'secondo il normale valore di mercato'" – pur accogliendo in concreto e nel caso di specie le doglianze della contribuente perché non adeguatamente

ria, in quanto, così facendo, si andrebbero a confondere logicamente cause con effetti. La valutazione delle 'valide ragioni economiche', quale esimente dell'elusione (...), deve perciò essere indagata non sugli effetti economici che l'operazione ha avuto, ma sulle cause (motivi) che hanno fatto decidere di ottenere tali effetti: in sostanza, perciò, la presenza di effetti di natura 'economica' non può essere ritenuta sufficiente, soprattutto qualora questi appaiano quali conseguenze inevitabili dell'operazione e non invece come il fine della stessa". In ogni caso, a parere di chi scrive, la valutazione sull'esistenza delle cause economiche che hanno indotto all'operazione deve essere condotta in maniera oggettiva a nulla rilevando la sfera soggettiva del contribuente. Sull'assenza di valide ragioni economiche come fondamentale elemento costitutivo della fattispecie elusiva cfr., inoltre, Nussi, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in questa Rivista, 1998, I, 503.

(8) Sul tema si vedano ZOPPINI, *Sul difetto di inerenza per "antiteconomicità manifasta"*, in questa Rivista, 1992, II, 937 a commento di Comm. trib. centr. n. 3286 del 5 maggio 1992, con postilla di LUPI, *A proposito di inerenza... il fisco può entrare nel merito delle scelte imprenditoriali?*, ivi, 940-941. Se, come si vedrà, sembra condivisibile solo in parte l'interpretazione secondo cui "di fronte a una scelta palesemente antieconomica, i giudici non negano al fisco di presumere, in assenza di altri elementi di giudizio, un fine extraimprenditoriale, con la conseguente necessità che il contribuente spieghi quali elementi rendevano comprensibile l'operazione in una logica d'impresa" (LUPI, op. ult. cit., 941), totalmente condivisibile appare l'affermazione che "l'evasione, in ipotesi del genere, va contrastata caso per caso, e non sovvertendo il principio generale di inerenza" (ZOPPINI, op. ult. cit., 938). In argomento si vedano, altresì, TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 246 ss.; Id., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in questa Rivista, 2002, I, 437; BORIA, *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in questa Rivista, 1992, I, 413; VANTAGGIO, *L'inerenza dei compensi agli amministratori (e degli altri costi dell'impresa) è sindacabile sotto il profilo quantitativo?*, in questa Rivista, 2001, II, 960, a commento della sentenza della Suprema Corte n. 13478 del 30 ottobre 2001, ivi, 958; la quale accoglieva il motivo di ricorso dell'amministrazione sostenendo proprio ch'era compito/potere dei giudici vagliare, anche sotto il profilo quantitativo, la reale inerenza di un costo.

provato il rilievo – la Commissione di Vicenza finisce coll'affermare in astratto la legittimità di un "controllo a valori normali" sulle operazioni commerciali in ambito nazionale poste in essere tra due società facenti parte di un gruppo (9).

I passi riportati sono dirimpenti e necessitano un approfondimento che non traspare dalla sentenza.

Lo scopo di contrastare i comportamenti abusivi dei contribuenti è, infatti, apprezzabile, rispondendo ad innegabili esigenze di giustizia tributaria (10), ciò nondimeno non è ammissibile un impiego superficiale della normativa esistente poiché, in definitiva, si finirebbe per ledere la certezza del diritto e gli stessi principi di giustizia che hanno animato i giudici in questa controversia.

2. Il caso. – Prima di passare a svolgere accurate considerazioni sulle soluzioni adottate dalla Commissione di Vicenza, occorre illustrare brevemente, in punto di fatto e di diritto, le operazioni sulle quali i giudici sono stati chiamati a pronunciarsi.

La prima di esse attiene ad un premio sul fatturato raggiunto nell'anno accertato riconosciuto da una società controllata alla propria controllante.

L'Ufficio lo ha ritenuto ineducibile, argomentando che, mentre verso altra società cliente la controllata aveva praticato analogo premio, ma nella misura del 2 per cento del fatturato e tanto nell'anno 2003, quanto nell'anno 2004, nei confronti della controllante, a fronte di un maggior fatturato per l'esercizio 2003, il summenzionato premio era stato riconosciuto in misura doppia e solo nell'esercizio 2004. Secondo la ricostruzione dell'Ufficio, dunque, il comportamento "anomalo" della società controllata avrebbe avuto come unico scopo quello di trasferire materia imponibile alla propria controllante, dato che quest'ultima poteva beneficiare di perdite pregresse in grado di azzerarne gli effetti tributari.

I Giudici di Vicenza, chiamati a pronunciarsi in merito, hanno risolto questa prima questione impiegando il concetto di inerenza.

(9) Sul punto si rinvia a quanto si dirà oltre, par. 7.

(10) Sulla giustizia tributaria come principio ispiratore del diritto tributario anche in fase applicativa si veda, da ultimo, FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2009, 13 ss.; Id., *I principi costituzionali di giustizia tributaria tra teatro ed agorà*, in questa Rivista, 2009, II, 722 ss., a commento dell'ordinanza Corte cost. n. 258 del 30 luglio 2009 concernente la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi.

Dopo aver affermato che, nel caso di specie, non si può escludere l'esistenza/effettività del costo, gli stessi hanno, per contro, ritenuto non inerente il premio, non tanto perché non congruo, quanto perché finalizzato allo spostamento dalla controllata alla controllante di utili che avrebbero trovato nella prima solo parziale compensazione con perdite pregresse, potendo invece la controllante beneficiare di perdite pregresse captanti. Pertanto, non un premio finalizzato alla fidelizzazione del cliente (peraltro anche controllante) e, quindi, sorretto da valide ragioni economiche, quanto piuttosto indirizzato al mero risparmio fiscale.

La seconda questione riguarda invece la circostanza che la stessa società controllata nel corso dell'esercizio 2004 avrebbe ceduto sempre alla propria controllante beni ad un prezzo di favore rispetto a quanto praticato nei confronti di clienti terzi.

Non è dato comprendere, dal disposto della sentenza, in che modo l'Agenzia abbia determinato il differenziale di prezzo e, quindi, il maggior reddito, ancorché, sul punto, la Commissione parli di analisi "accurata ed ingegnosa" sui prezzi "normali" praticati ad altri clienti.

I Giudici vicentini, dopo aver affermato la possibilità astratta di un controllo "a valori normali" delle transazioni commerciali interne, hanno ritenuto che tale possibilità competa solo in caso di macroscopica discrepanza con i prezzi praticati sul mercato, incompatibile economicamente con i margini di oscillazione dei prezzi stessi. Fuori da questa ipotesi prevale, secondo i giudici, il principio della libera determinazione delle parti e quindi dell'autonomia delle scelte imprenditoriali. Non essendo stato provato dall'Ufficio che i prezzi praticati nel caso di specie alla controllante fossero "fuori mercato" la Commissione finisce, questa volta, per accogliere il motivo del ricorso.

Prima di analizzare più approfonditamente i temi trattati anche incidentalmente dalla sentenza, è interessante notare come i Giudici vicentini, esaminate le summenzionate operazioni, abbiano applicato ad entrambe il canone della logica sotto il profilo economico, giungendo, nel primo caso, a ritenere privo di ragione economica il premio esaminato e, nel secondo, non provata l'inesistenza di una macroscopica incompatibilità tra i prezzi praticati alla controllante e quelli "di mercato".

3. Sull'esclusione delle operazioni di riconoscimento di premi da quelle di cui al comma 3 dell'art. 37-bis e sull'applicabilità, nel caso di specie, del divieto di abuso di diritto. - Contro il primo dei rilievi sollevati si vince dalla sentenza come la società controllata abbia exceptio all'Ufficio una inammissibile interferenza nelle proprie scelte imprendi-

toriali e, in particolare, in quella di concedere il premio alla controllante, interferenza che lo ha portato surrettiziamente a considerare elusiva, perché priva di valide ragioni economiche, una operazione che non possiede i requisiti di cui all'art. 37-bis.

Evidentemente già in fase accertativa l'Ufficio aveva scartato la possibilità di utilizzare l'art. 37-bis per disconoscere la deducibilità del premio e ciò, non tanto per l'assenza dei requisiti dell'aggravamento di obblighi o divieti e dell'indebito risparmio fiscale, quanto per la tassatività delle ipotesi, elencate al comma 3 del citato art. 37-bis, per le quali può trovare applicazione la norma (11).

(11) Per quanto concerne l'elencazione di cui al comma 3 dell'art. 37-bis, come affermano gli stessi Giudici vicentini, "È incontestabile che le fattispecie previste da quest'ultima norma sono tassative". Conforme, Comm. trib. reg. di Venezia del 18 ottobre 2007, n. 32, in questa Rivista, 2008, II, 238 ss., con nota di BECHIN, I "complementari concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale, ivi, 299 e successiva ulteriore nota di CIAN, *Criteri di ripartizione dei ristorni cooperativi, quantità e qualità degli scambi mutualistici, parità di trattamento*, in questa Rivista, 2009, II, 421 ss. Ciò nondimeno fin dalla sua introduzione e, più correttamente, a partire già dall'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, si è assistito ad una progressiva espansione delle operazioni "potenzialmente elusive" contemplate dal legislatore, tanto che la norma antielusiva ha assunto ormai uno spettro di applicazione vastissimo comprendendo, sotto questo profilo, la sua vocazione a *General Klausel* antielusiva nel nostro ordinamento. Permangono, tuttavia, alcune situazioni che sfuggono al suo perimetro di applicazione pur integrando le stesse, perfettamente, la condotta elusiva di cui al comma 1 dell'art. 37-bis. Sul punto si veda anche BECHIN, *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"*, in questa Rivista, 2008, II, 339-340, a commento della Comm. trib. reg. di Milano, del 4 febbraio 2008, n. 85, ivi, 334 ss., nella quale si afferma l'esatto contrario, applicando i giudici ad un caso di elusione ex art. 37-bis i canoni dell'abuso, come del resto sembrerebbero dimostrare il riferimento alla Circolare n. 53 del 26 febbraio 1999 ed il richiamo all'abuso di diritto, rispettivamente subito prima ed immediatamente dopo l'affermazione del carattere esemplificativo del comma 3. Ad una sorta di insofferenza della giurisprudenza, soprattutto di merito, alle predeterminazioni fissate dal comma 3 dell'art. 37-bis si oppongono le acute osservazioni di una certa dottrina (LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in questa Rivista, 2009, I, 94, in particolare la nota 80) per la quale: "Se l'elencazione di cui trattati è allora davvero un limite evanescente all'applicazione dell'art. 37-bis oltre i casi da essa previsti, non si comprende come mai gli Uffici finanziari e la stessa giurisprudenza (...) abbiano spostato la lotta all'elusione fiscale sull'instabile terreno dell' "antecomicità" del comportamento dell'imprenditore" e, ci si permette, men che meno si spiegherebbe il ricorso all'abuso del diritto (sul quale si veda *infra*). Ad ogni buon conto, va ricordato che la progressiva espansione delle fattispecie contemplate al comma 3 dell'art. 37-bis, ha portato la dottrina ad interrogarsi sull'opportunità di continuare ad intendere l'elencazione in parola come un *numerus clausus* (si veda, per tutti, FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*,

Invero, volendo prescindere un istante dal menzionato comma 3, la concessione di un premio infragruppo allo scopo di “trasferire” utili da una società del gruppo ad un’altra beneficiaria di perdite pregresse, interrebbe sicuramente un aggravamento delle seguenti norme: quella che individua i soggetti passivi Ires (art. 73 Tuir), la quale non contempla i gruppi societari; quella che consente l’utilizzo delle perdite pregresse, ma solo da parte del soggetto che le ha prodotte (art. 84 Tuir); quella che consente il consolidato di gruppo solo alle condizioni previste agli artt. 117 ss. Tuir, opzione nel caso appena prospettato non sussistente essendo avvenuta la determinazione unitaria dell’imposta, a detta dell’Ufficio, attraverso il trasferimento di utili mascherati dalla concessione del premio, anziché attraverso la “somma algebrica dei redditi complessivi netti” (art. 118 Tuir).

In questa ipotesi sarebbe evidente anche l’indebito risparmio d’imposta quantificabile nell’Ires non corrisposta sull’utile (*rectius*: premio) trasferito.

Non è quindi per l’assenza dei requisiti che caratterizzano la nozione normativa di elusione che l’Agenzia ha rinunciato all’applicazione dell’art. 37-bis.

L’applicazione dell’art. 37-bis – tranne per quanto attiene il limite del comma 3 – sarebbe stata, quindi, astrattamente possibile, conducendo però, a differenza, come si vedrà, dell’ipotesi di applicazione dell’art. 39, comma 1, lett. d), non all’affermazione dell’insussistenza della passività – tra l’altro, in ultima analisi, esclusa dagli stessi Giudici –, ma

Padova, 2008, 212), ovvero sulla possibilità di un suo definitivo stralcio (in questo senso, recentemente, MANZITTI, “L’abuso del diritto”. La creazione “pretoria” di una norma antielusiva, in Manzitti-Vacca-Lupi-Stevanato, Contrasto all’elusione e incertezza del diritto, in Dialoghi dir. trib., 2009, 33). Sul tema, rinviando al prosieguo per ulteriori approfondimenti, occorre qui fare un’ultima precisazione: laddove si prospetti la coincidenza tra la nozione di elusione e quella di abuso del diritto, sostenendone l’equivalenza, sorge il problema se in caso di contestato abuso debbano applicarsi i limiti sostanziali e le garanzie procedurali di cui all’art. 37-bis o se gli stessi debbano considerarsi abrogati implicitamente, e se tale abrogazione sia legittima o meno alla luce dell’art. 23 Cost., domanda alla quale occorrerebbe dare risposta affermativa qualora la nozione di abuso venisse intesa come un canone di interpretazione costituzionalmente orientata delle norme tributarie: sul punto cfr. STEVANATO, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: “anno zero”*, in Palumbo-Stevanato, Elusione, abuso del diritto e riqualificazione “a sorpresa” degli imponibili dichiarati, in Dialoghi dir. trib., 2009, 257; BEGHIN, *L’abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in Corr. trib., 2009, 827 ss., a commento della sentenza della Corte di cassazione del 21 gennaio 2009, n. 1465, ivi, 829 ss.

all’inopponibilità all’Erario dell’operazione dalla quale è sorta, situazione questa sicuramente meno “invasiva”, e comunque diversa, sotto il profilo probatorio.

Per quanto attiene, invece, alla condizione oggettiva di cui al comma 3 dell’art. 37-bis, occorre osservare che la concessione di un premio sul fatturato non sembra integrare alcuna delle ipotesi ivi contemplate.

Con riferimento alle cessioni tra controllata e controllante l’unica fattispecie alla quale potrebbe, in ipotesi, ricondursi l’operato della società accertata appare quella contemplata alla lett. f-bis), ovvero le “cessioni di beni e servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all’art. 117 del testo unico delle imposte sui redditi”.

Invero, si potrebbe porre in dubbio se, la lett. f-bis), per le cessioni di beni e di servizi infragruppo si applichi solo a coloro che effettivamente abbiano optato per l’applicazione del regime di tassazione consolidata, oppure, in senso più ampio, a tutti i soggetti che potenzialmente potrebbero esservi ammessi, abbiano o meno esercitato l’opzione di cui all’art. 117 del Tuir.

D’altro canto, posto che in assenza di elementi che depongano in senso contrario è corretto ritenere che il legislatore impieghi i termini con uniformità, perlomeno all’interno della medesima branca del diritto, si potrebbe trovare una conferma all’ipotesi meno restrittiva nella stessa rubrica dell’art. 117, intitolato “soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti”. A questa stregua, si potrebbe infatti sostenere che l’art. 37-bis includa le cessioni di beni o di servizi che avvengano tra i soggetti indicati al comma 1 dell’art. 117 facenti parte di un gruppo, abbiano o meno esercitato l’opzione per il relativo regime fiscale.

La tesi, tuttavia, va rigettata (12).

Com’è noto, infatti, l’art. 1 della legge 12 dicembre 2003, n. 344, ha introdotto nel nostro ordinamento il consolidato fiscale nazionale, strumento tramite il quale le società facenti parte di un gruppo possono determinare un reddito complessivo globale compensando infragruppo gli utili e le perdite di ciascuno e applicando unitariamente l’imposta. Si tratta di un regime fiscale particolare che permette ai gruppi di ottimizzare il loro carico fiscale attraverso una determinazione unitaria del reddito.

(12) In senso conforme, in dottrina, LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, op. cit., 1794, il quale richiama a conferma anche la Circolare Agenzia delle Entrate del 20 dicembre 2004, n. 53.

Il legislatore, inoltre, ha voluto assicurarsi che detto regime non venga piegato ad intenti elusivi, di talché con l'art. 2 della stessa legge n. 344/2003, tra le norme di coordinamento del nuovo regime con le vigenti disposizioni, ha introdotto anche l'attuale lett. f-bis) nel citato comma 3 dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973. La previsione delle cessioni di beni e servizi infragruppo tra le operazioni contemplate dalla norma antielusiva sembra, dunque, doversi ricondurre, e limitare, alle operazioni poste in essere tra le società che hanno abbracciato il regime del consolidato fiscale nazionale.

Un'ulteriore conferma in tal senso, peraltro, si rinviene anche nella relazione illustrativa al decreto (13) che, relativamente all'introduzione della lett. f-bis), esplicitamente afferma: "è stata inserita una disposizione con la quale si intende escludere la possibilità di 'aggirare' la norma che prevede il limite all'utilizzo delle perdite fiscali maturate anteriormente all'ingresso nel consolidato trasferendo in neutralità beni plusvalenti alla società che dispone di dette perdite per poi effettuare la cessione a terzi" e, subito dopo, "ai medesimi fini, risponde l'esigenza di introdurre una norma di carattere generale che includa tra le operazioni potenzialmente elusive qualsiasi cessione di beni tra società consolidate" (14).

Bene ha quindi operato l'amministrazione finanziaria non utilizzando l'art. 37-bis nel caso di specie.

Verificato che la concessione del premio oggetto dell'operazione, pur potendo astrattamente integrare la condotta elusiva, così come definita dal comma 1 dell'art. 37-bis, non poteva essere perseguita tramite l'impiego di tale norma esulando dall'elenco delle operazioni potenzialmente elusive ed a prescindere da quanto si dirà oltre sull'operato dell'Ufficio, sembra necessario chiedersi se, nel caso specifico, la questione potesse essere risolta facendo impiego del divieto di abuso di diritto (15).

(13) Cfr. Relazione illustrativa al decreto 12 dicembre 2003, n. 3444, in Fisco, 2003, 2-18746 ss.

(14) Cfr. Relazione illustrativa al decreto 12 dicembre 2003, n. 3444, cit., 2-18766. Peraltro, nel medesimo documento viene confermata per la lett. f-bis) anche la natura di disposizione di coordinamento, vale a dire il suo riferirsi unicamente alle cessioni di beni e servizi tra società effettivamente consolidate, (cfr. *Relazione*, cit., 2-18774).

(15) Per quanto qui di interesse, volendo riassumere, senza alcuna pretesa di esaurimento, le principali tappe del percorso giurisprudenziale attraverso cui l'abuso di diritto è assunto a *General/Klausel* antielusiva nel nostro ordinamento, si può ricordare come tale divieto sia stato affermato la prima volta, quasi incidentalmente, dalla nostra giuri-

Com'è noto, secondo la più recente giurisprudenza della Suprema Corte, si avrebbe un abuso del diritto allorquando il contribuente otten-

sprudenze nelle già citate sentenze della Suprema Corte n. 20398/2005; n. 20816/2005; n. 22932/2005, le quali, si è detto (cfr. nota 1), non risolvevano i casi esaminati facendo impiego dello stesso, bensì rilevando la nullità civilistica dei contratti di *dividend stripping* e *dividend stripping* ex art. 1344 c.c. Invero, in quelle sentenze il concetto di abuso del diritto era derivato dalla giurisprudenza comunitaria (cfr. Corte di Giustizia europea sent. n. C-125/76 dell'11 ottobre 1997 - *Cremer*; n. C-206/94 del 2 maggio 1996 - *Palletra*; n. C-8/92 del 3 marzo 1993 - *General Milk Products GmbH e Hauptzollamt Hamburg-donas*; n. C-367/96 del 12 maggio 1998 - *Kefalas*; n. C-167/01 del 30 settembre 2003 - *Dianaitis*, tutte reperibili sul sito dell'Unione europea) ed era ritenuto solo un "principio tendenziale" che doveva "spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi (di contrasto all'elusione fiscale) all'interno dell'ordinamento" (cfr. Cass. sent. n. 20398/2005 cit.). Fu solo con la sentenza del n. 21221 del 29 settembre 2006 cit., che la Corte di Cassazione, rifacendosi alla sentenza Corte Ue n. C-255/02 del 21 febbraio 2006 - *Halifax*, reperibile in banca dati fisconline, ritenne di superare il proprio precedente orientamento secondo cui nell'ordinamento (cfr. Cass. sent. n. 3979 del 3 aprile 2000; n. 11351 del 3 settembre 2001; n. 3345 del 7 marzo 2002, reperibili in banca dati fisconline) non sussisteva una clausola generale antielusiva, per affermare invece che in tema di elusione "il principio dell'abuso del diritto quale canone interpretativo regolatore dell'ordinamento deve trovare piena applicazione nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno". Peraltro, con Ordinanza n. 21371 del 4 ottobre 2006, in banca dati fisconline, la Suprema Corte pose alcuni quesiti in merito alla nozione di abuso rinvenibile nella stessa sentenza *Halifax*, ai quali la Corte di Giustizia europea diede risposta con sentenza n. C-423/06 del 21 febbraio 2008, in banca dati fisconline, tra l'altro, specificando che "il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta" e che, ai fini di tale giudizio di merito, il giudice "può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti (...), essendo tali elementi idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati a considerazioni, ad esempio, di *marketing*, di organizzazione e di garanzia". La successiva sentenza n. 22023 del 13 ottobre 2006, in banca dati fisconline, individuò nell'abuso di diritto la radice della norma antielusiva disposta dal comma 7, art. 110 (ex 76), del Tuir (cd. *transfer pricing*). Un ulteriore intervento sul tema si ebbe con la sentenza n. 8772 del 4 aprile 2008, in banca dati fisconline, nella quale la Corte ricostruì, in maniera non proprio imparziale, i termini della questione. È così che il "nuovo" divieto è diventato "principio consolidato" in quanto affermato più volte per i tributi armonizzati o in altri campi impositivi (cfr. sent. nn. 10352 e 10353 del 5 maggio 2006; n. 22023 del 13 ottobre 2006, n. 25612 del 1° dicembre 2006; n. 18374 del 31 agosto 2007; tutte in banca dati fisconline), e la stessa sentenza n. 21221/2005 è divenuta "solo l'espressione più articolata e compiuta di un indirizzo giurisprudenziale che può ormai dirsi pacifico". Per tale indirizzo sono definiti abusivi quegli atti "che si traducono in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale", mentre "incombe sul con-

ga vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, degli strumenti giuridici, in difetto di ra-

tribuyente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico". Sostanzialmente conformi le successive sentenze n. 10257 del 21 aprile 2008, n. 12237 del 15 maggio 2008; n. 14509 del 30 maggio 2008; n. 23633 del 15 settembre 2008; tutte reperibili in banca dati fiscoonline. Un passo ulteriore fu fatto, poi, con la sent. n. 25374 del 17 ottobre 2008, in banca dati fiscoonline, con la quale la Corte affermò che "l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta", senza nascondere che il summenzionato gravame, (che può essere inteso come il raffronto tra percorso fisiologico e patologico dell'operazione), è "la stessa regola contenuta nel DPR n. 600 del 1973, art. 37-bis"; ed il mese successivo, con la sentenza n. 27646 del 21 novembre 2008, in banca dati fiscoonline, ove si affermò che il divieto di abuso "impone di cogliere la vera natura della prestazione e di stabilire l'assoggettabilità ad imposizione in relazione al suo effettivo contenuto". Su quest'ultimo tema, poi, si concentrano anche le ordinanze nn. 3030 e 3033 dell'8 febbraio 2008, in banca dati fiscoonline, che pongono "il problema se il ricorso ad una tipologia societaria possa essere considerato abuso di diritto, con conseguente inopponibilità all'amministrazione finanziaria dello speciale regime fiscale agevolativo, al di là delle ipotesi di frode o di simulazione, quando tale utilizzazione sia avvenuta al solo o prevalente scopo di conseguire un risparmio d'imposta, e cioè senza che siano concretamente perseguiti reali scopi economici, e cioè quando le condizioni alle quali beni e servizi sono offerti siano identiche a quelle praticate dalle normali imprese societarie". Tuttavia, il vero punto di svolta nell'evoluzione del concetto di abuso di diritto nel nostro ordinamento è indubbiamente avvenuto al volgere del 2008, con tre sentenze, pronunciate dalla Corte a sezioni unite (adite sulla questione dalla sezione tributaria con due ordinanze del 24 maggio 2006, nn. 12301 e 12302, poco dopo le prime prese di posizione del 2005). Il 23 dicembre 2008, con il noto tritico di sentenze nn. 30055, 30056 e 30057, la Suprema Corte risolve il divieto di abuso di diritto precisando "che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano", vale a dire l'art. 53 Cost., e che "non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale". Con le medesime sentenze si escludeva anche un possibile conflitto dell'abuso di diritto con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., "in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali: non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali". Sulla base di questi insegnamenti, la successiva pronuncia n. 1465 del 21 gennaio 2009, in banca dati lex24, de-

gioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (16).

La nozione di abuso testé richiamata presenta, dal punto di vista formale prima ancora che sostanziale, un'innegabile affinità con la nozione di condotta elusiva ritraibile dall'art. 37-bis del citato DPR n. 600/1973. Sotto il primo profilo, infatti, balzano agli occhi il richiamo alle valide ragioni economiche, l'indebito vantaggio fiscale quale scopo principale

finisce l'abuso come "una modalità di 'aggravamento' della legge tributaria utilizzata per scopi non propri con forme e modelli ammessi dall'ordinamento giuridico", mentre la sentenza n. 3584 del 13 febbraio 2009, in banca dati lex24, sotto il profilo della ripartizione dell'onere della prova, specifica che è compito dell'amministrazione mettere "a confronto l'asserito comportamento abusato con il comportamento fisiologico aggirato onde far emergere quella anomala differenza incompatibile con una normale logica economica se non per pervenire a quel risultato elusivo". La sent. n. 10981 del 13 maggio 2009, in banca dati lex24, specifica invece che il principio di abuso "comporta l'inopponibilità del negozio all'amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione". Ulteriori pronunciamenti della Corte in tema di abuso del diritto, si hanno con le sent. n. 19827 del 15 settembre 2009, in tema di diritto doganale e n. 20106 del 18 settembre 2009, entrambe in banca dati fiscoonline. In quest'ultima sentenza la Corte afferma che l'abuso del diritto "lungi dal presupporre una violazione in senso formale, delinea l'utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal Legislatore. È ravvisabile, in sostanza quando, nel collegamento tra il potere di autonomia conferito al soggetto ed il suo atto di esercizio, risulti alterata la funzione obiettiva dell'atto rispetto al potere che lo prevede". Infine, nelle recenti sentenze n. 25127 del 30 novembre 2009 e n. 4737 del 26 febbraio 2010, entrambe reperibili in banca dati fiscoonline, nelle quali, rispettivamente, la Corte ha inquadrato nella categoria dell'abuso di diritto un caso di "simulazione" del vincolo pertinenziale ai fini Ici ed un altro di interposizione oggettiva. Si è ben coscienti di quanto possa essere pericoloso riportare affermazioni giurisprudenziali estrapolando dal contesto in cui sono state fatte, vale a dire del rischio di estremizzare la portata, ciò nonostante la breve ricostruzione sopra riportata – che, si ribadisce, non ha pretesa alcuna di esaustività – ci consente di porre in evidenza come il divieto di abuso del diritto abbia mosso i primi passi in ambito tributario come "principio tendenziale" di origine comunitaria (cfr. Cass. sentt. nn. 20398/2005; 20816/2005; 22932/2005 cit.) per divenire "principio costituzionale non scritto" (cfr. Cass. sent. n. 8481 dell'8 aprile 2009), nonché di avvalorare la sensazione che l'interpretazione del principio, inizialmente incentrata sulla valorizzazione delle valide ragioni economiche a sostegno delle operazioni, si sia poi evoluta fino ad avvicinarsi – e forse divenire sostanzialmente equivalente – alla definizione di elusione contenuta nel comma 1 dell'art. 37-bis DPR n. 600/1973, ancorché senza le garanzie procedurali che tutelano il contribuente nella sua applicazione e per le quali, si è detto si pone un problema di applicazione analogica.

(16) Cass. sent. n. 15029 del 26 giugno 2009, in banca dati fiscoonline.

o, comunque, preponderante dell'operazione e, soprattutto, l'impiego di strumenti giuridici in modo formalmente lecito, ma idoneo a provocare una distorsione e/o un aggravamento delle norme impositive. Sotto il profilo sostanziale, poi, entrambe le fattispecie comporterebbero una violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva che sorreggono l'intero sistema impositivo.

Stante quanto chiarito sopra circa l'applicabilità in astratto della norma antielusiva al caso di specie, sembra, dunque, che la concessione del premio alla controllante potesse essere anche perseguita attraverso l'abuso di diritto (17).

(17) Invero, in relazione all'orientamento assunto dalla Suprema Corte in tema di abuso del diritto, non pochi Autori hanno rilevato una possibile lesione del principio di legalità e dell'affidamento del contribuente. Sul tema, si vedano LUPU-STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma antielusiva*, in Corr. trib., 2009, 409; CICALA, *Elusione fiscale tra "nomoflachia creativa" e certezza del diritto*, in Guida ai controlli fiscali, 2009, 5 ss.; BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in GT-Riv. giur. trib., 2008, 741-742; C. BERLIRI, *Abuso del diritto, più peso allo Statuto*, in Il Sole-24 Ore dell'8 giugno 2009, 36; ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia*, in Rass. trib., 2008, II, 261, a commento sentenza Corte di Giustizia europea n. C-321/05 del 5 luglio 2007 - *Koford*, nella quale si nega che, per il comparto delle imposte dirette, si possa rinvenire nel diritto comunitario una clausola generale antiabuso direttamente applicabile all'interno dello Stato membro; PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in Rass. trib., 2006, II, 1016; POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria*, in questa Rivista, 2006, II, 711 ss.; il quale rileva come il profilo della conformità o meno rispetto agli obiettivi è elemento di difficile accertamento e costituisce un passaggio delicatissimo sul piano interpretativo, per ciò stesso, non delegabile al contribuente. Sostanzialmente conforme MELIS, *Sull'"interpretazione antielusiva" di Benvenuto Grizziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in questa Rivista, 2008, I, 453. Si vedano, altresì, VACCÀ, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in questa Rivista, 2008, I, 1069 ss.; CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in questa Rivista, 2008, I, 1055; LUPINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della corte di giustizia*, in questa Rivista, 2008, IV, 131 - a Commento sent. n. C-425/06 del 21 febbraio 2008 - *Part Service*; ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in Rass. trib., 2008, II, 869 - a Commento sent. n. C-425/06 del 21 febbraio 2008 - *Part Service*; Id., *L'abuso dell'abuso di diritto*, in GT-Riv. giur. trib., 2008, 465 ss.; ZOPPINI, *Abuso del diritto e dinonni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in questa Rivista, 2005, I, 809 ss.; ATTARDI, *L'evoluzione dell'abuso di diritto quale principio antielusione dall'ordinamento comunitario a quello nazionale*, in Fisco, 2008, I-5251; ZIZZO, *Pratiche elusive e abuso del diritto*, in Fisco, 2008, I-3095. In senso conforme agli

Non è questa la sede opportuna per una compiuta trattazione dell'argomento che trascende di gran lunga i confini del presente contributo e, pertanto, ci si limita a osservare come, visto in questi termini, l'abuso di diritto non si differenzerebbe, sotto l'aspetto sostanziale, se non per elementi del tutto marginali, dall'elusione fiscale.

orientamenti della Suprema Corte, invece, si esprime MANCA, *Abuso del diritto e principi costituzionali*, in Fisco, 2009, I-366, secondo il quale non potrebbe ravvisarsi alcun contrasto tra il divieto di abuso del diritto e l'art. 23 Cost. Detto Autore reputa l'abuso del diritto al pari di "un canone di verifica della effettiva capacità contributiva (i.e., di forza economica)". Anche Palumbo reputa giuridicamente errate, oltreché infondate, le critiche sollevate da una parte della dottrina all'applicazione del concetto di abuso del diritto nel nostro ordinamento (cfr. PALUMBO-STEVANATO, *Elusione, abuso del diritto e riqualificazioni "a sorpresa" degli imponenti dichiarati*, in Dialoghi dir. trib., 2009, 253-254; PALUMBO, *Elusione fiscale e il concetto di abuso del diritto*, in Rivistaonline Ssef, 2007; Id., *Negozi in frode alla legge e abuso del diritto*, in Rivistaonline Ssef, 2007). Si veda, inoltre, FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in Rass. trib., 2009, 394, secondo il quale l'implementazione del principio di abuso del diritto e del conseguente potere del fisco di sindacare le operazioni poste in essere dal contribuente potrebbe essere accostata ad una lettura dell'art. 37-bis che ne incentra la ratio sul ruolo delle valide ragioni economiche (cfr. FICARI, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisprudenziale e certezza normativa*, in Boll. trib., 2008, 1777 ss). Si esprime a favore della tesi teleologica, pur negando che la nozione di abuso fatta propria dalla Suprema Corte possa essere accomunata a quella comunitaria. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, op. cit., 88 ss. Questo Autore, infatti, ammette la possibilità di indagare la finalità della norma "sfruttata" nel comportamento elusivo, per comprendere "quale sia il fenomeno economico che la fattispecie impositiva disegna come suo presupposto; a questo punto, conseguentemente si potrà indagare su quale sia stata la sostanza economica realizzata dal contribuente e solo se vi è stata una piena identità tra il fenomeno economico associato a tassazione ed il fenomeno economico realizzato dal contribuente, seppur con forme tali da non poterlo ricondurre nell'ambito della norma impositiva, sarà possibile riprendere al guinzaglio" l'eludere disconoscendo il risparmio d'imposta indebitamente ottenuto". Dello stesso Autore, si veda, inoltre *Il principio di matrice comunitaria dell'"abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, a commento della sent. n. 21221/2006 cit., in Dir. prat. trib., 2007, IV, 736 ss. Peraltra, sul tema della possibile indagine circa la sostanza del fenomeno economico posto in essere dal contribuente, autorevole dottrina ebbe a sostenere: "Peccato che tra la sostanza economica 'grezza' (...) e il comportamento del contribuente ci sia di mezzo la legge, cioè le regole. E a buttare all'aria le regole in nome della 'sostanza' non c'era arrivato neanche il diavolo (...) che dopo aver costruito il ponte ed essere stato imbrogliato dagli astuti paesani, se ne tornò buono all'inferno con le pive nel sacco", avvertendo inoltre che "bisogna quindi stare attenti a non confondere la 'reatà giuridica' e la 'finzione giuridica' con un impreciso sostrato 'economico-sostanziale'. Sotto questo punto di vista da "giustizialismo sostanziale" tutte le società so-

Se si intravede nel divieto di abuso l'applicazione concreta di un principio generale immanente all'ordinamento che discende dal principio costituzionale di capacità contributiva (18), il ricorso all'abuso consentirebbe di contrastare anche quei comportamenti non contemplati nel citato comma 3 e, addirittura, prescindendo dalle rigorose procedure dettate dall'art. 37-bis.

Se, invece, si ritiene che il divieto di abuso sia stato recepito nell'ordinamento tributario dall'art. 37-bis – ciò che, diversamente, potrebbe generare il dubbio che si sia di fronte ad una violazione del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. – è evidente che, in ipotesi di abuso, l'Agenzia non possa prescindere dai limiti sostanziali e procedurali suddetti (19).

no interposizioni di persona, cioè la personalità giuridica è sempre una *facto*. Insomma, diciamolo in un altro modo: la sostanza che qui deve interessare è la 'sostanza giuridica', cioè se i contratti posti in essere sono veri (cioè realmente voluti) o sono simulati. Se, a prescindere dal fine economico che le parti si ripropongono, questi contratti sono 'effettivi', non c'è altra 'realtà' al di fuori di questa (...)' (cfr. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, 225-228). Analogamente ZOPPINI, *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in questa Rivista, 1999, I, 922, che giustifica l'abbandono del negozio indiretto come rimedio antielusivo, sulla base della inevitabile discrezionalità di un'eventuale operazione di riqualificazione, senza riferimenti o criteri per stabilire quando la forma negoziale possa legittimamente essere disattesa.

(18) Cfr. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente (nota a Cass., sez. trib., n. 1465/2009)*, in questa Rivista, 2009, II, 418 ss.; Id., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in *Corr. trib.*, 2008, 1777 ss.; Id., *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"*, op. cit., 338 ss.; Id., *Abuso di diritto: la configurazione persiste*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, 649. Secondo quest'ultima impostazione, per evitare contrasti insanabili con la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., l'abuso del diritto potrebbe essere inteso solo come canone interpretativo costituzionalmente orientato delle disposizioni tributarie. Sul tema anche FALSETTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss.

(19) In tal senso, si segnalano le posizioni di coloro i quali, partendo dall'assunto di una sostanziale coincidenza tra il concetto di elusione e quello di abuso, reputano che l'orientamento giurisprudenziale si traduca in una intollerabile abrogazione del dato normativo con la sostituzione da parte dei giudici dell'art. 37-bis con una norma, non scritta, il cui contenuto può essere determinato in modo fin troppo arbitrario. In questo senso STEVANATO, secondo cui "l'abuso del diritto e l'elusione 'codificata' esprimono lo stesso concetto: l'elusione appartiene alla figura della 'frode alla legge', che rappresenta appunto un abuso del diritto", in PALUMBO-STEVENATO, *Elusione, abuso del diritto e riqualificazioni "a sorpresa" degli impenitibili dichiaranti*, op. cit., 256. Tale Autore, vespignamente, ritiene erronea l'idea che l'elusione consista in un abuso delle forme giuridiche –

Durante una fase di transizione com'è quella attuale ove ogni giorno si parla di modifiche alle disposizioni in tema di elusione e abuso, ed anche volendo prescindere da quale sia la concezione alla quale si aderisce in tema di abuso o che si andrà consolidando nel nostro ordinamento, a parere di chi scrive, è preferibile che i giudici evitino un'applicazione diffusa del citato divieto fuori dai limiti evidenziati; limiti che garantiscono correttezza e imparzialità dell'operato dell'amministrazione finanziaria. E ciò a maggior ragione in fattispecie come quella oggetto della sentenza annotata che, come si vedrà, possono essere decise, a favore o contro il contribuente, senza ricorrere a quel divieto. Ciò, non solo per il rischio di incorrere in errori nell'utilizzo di un istituto ancora non adeguatamente delineato nei suoi contorni, ma soprattutto, si ribadisce, per preservare, in attesa di una migliore definizione del principio o di un risolutivo intervento legislativo (20), la certezza del diritto che è valore primario nel nostro sistema giuridico.

4. *La totale contrarietà del comportamento del contribuente ai canoni dell'economia come elemento rilevante in fattispecie diverse dall'elusione tributaria.* - Esclusa nel caso di specie l'applicabilità dell'art. 37-bis, i Giudici vicentini hanno inteso verificare se il limite delle "valide ragioni economiche" possa operare solo nell'ambito di specifiche previsioni di legge ed in particolare dell'art. 37-bis come richiesto dalla ricorrente, oppure no come prospettato dall'Ufficio. Se a tale do-

trattandosi invece di "un aggravamento e abuso dei principi del sistema fiscale" (posizione sviluppata in STEVANATO, *Elusione tributaria, abuso dell'autonomia negoziale e natura del risparmio d'imposta*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2006, 607 a commento Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 21 marzo 2006, n. 41) – paventando il rischio che seguendo detta concezione si arrivi a negare qualsivoglia vantaggio fiscale solo perché si sono usate concatenazioni negoziali anomale. Sul punto anche LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano 1999, 270, secondo il quale l'elusione altro non è che manipolazione delle regole e rientra nel più generale fenomeno dell'abuso del diritto, ricorrente anche nel diritto civile.

(20) Auspicato da buona parte della dottrina. Si vedano, ad esempio, PROCOPIO, *L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un intervento del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 357 ss.; DE MITA, *Abuso di diritto, nodo europeo*, in *Il Sole*, 24 Ore, 9 dicembre 2008, pubblicato in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 1223 ss.; FORMICA, *Dimensione "qualitativa" del nuovo concetto di abuso del diritto*, in Guida ai controlli fiscali, 2009, 7-8, 24. Attualmente, una possibile modifica all'art. 37-bis è al vaglio del Parlamento. In proposito si rinvia a LEO, *Abuso del diritto: una "possibile" modifica normativa*, in Guida ai controlli fiscali, 2009, I 1 ss.

manda si dà risposta affermativa, evidentemente in tutti i casi dove l'Agenzia utilizza tale elemento senza verificare la contemporanea sussistenza di tutti i presupposti richiesti dall'art. 37-bis per qualificare come elusiva l'operazione o lo utilizza al di fuori di tale previsione, la stessa finirebbe col procedere in modo illegittimo.

Orbene, com'è noto, l'accertamento di maggiori redditi può fondarsi su presunzioni. In particolare l'art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 600/1973, consente l'utilizzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, per provare l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate. A parere di chi scrive, l'assenza di valide ragioni economiche al compimento dell'operazione esaminata o, più correttamente, come si vedrà, l'assoluta incoerenza delle medesime sotto il profilo economico, inteso come risultato globale in termini di raffronto costi/ricavi, può costituire uno degli elementi sul quale fondare il ragionamento presuntivo.

In questo senso pare, in parte, orientata anche la giurisprudenza della Suprema Corte, la quale, con una certa costanza, afferma che "in tema di 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 ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 600/1973" (21).

A ben vedere occorrerebbe, tuttavia, capire se il comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia coincide, o meno, con l'assenza di "valide ragioni economiche" di cui al più volte citato art. 37-bis. Mentre un comportamento assolutamente in contrasto con i canoni dell'economia integra sicuramente il requisito dell'assenza di valide ragioni economiche, non sempre vale il contrario. Invero, un comportamento neutrale sotto il profilo economico, ovvero un comportamento che non comporti né un peggioramento, né un miglioramento del risultato o della situazione economica dell'impresa, non può essere considerato "assolutamente contrario ai canoni dell'economia", pur potendo essere assunto in assenza di "valide ragioni economiche" (22).

(21) Si vedano, oltre alle sentenze citate alla nota 1, Cass. del 29 gennaio 2008, n. 1915 e Cass. 23 gennaio 2008, n. 1409, entrambe in Repertorio24.

(22) Si pensi a quelle operazioni cd. elusive in senso assoluto (TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - vol. I - Parte generale*, Torino, 2000, 218), che non realizzano cioè alcuna sostanza economica, ma solo un vantaggio tributario. È il caso di alcune complesse costruzioni giuridiche di tipo circolare in cui la situazione giuridico formale finale coincide perfettamente con quella iniziale, salvo il conseguimento di un risparmio di imposta.

Le due situazioni, dunque, non sono coincidenti e, conseguentemente, appare difficile affermare che un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, in quanto privo di valide ragioni economiche, possa assumere rilevanza solo nei limiti dell'art. 37-bis.

È proprio perché "assolutamente", ovvero totalmente contrario, alle logiche economiche che il comportamento del contribuente può assumere rilevanza (come si vedrà, solamente insieme con altri elementi) nella costruzione del ragionamento presuntivo. In altre parole, la giurisprudenza di Cassazione citata dai Giudici vicentini, appare in parte condivisibile laddove, e solo entro tali limiti, valorizza ai fini probatori la totale e ingiustificata incoerenza economica dell'operazione esaminata. Al contrario, la semplice assenza di valide ragioni economiche, senza che sia dimostrata l'assoluta incoerenza economica del comportamento, non potrebbe giustificare alcuna presunzione.

Questa interpretazione del pensiero della Corte appare anche in linea con la salvaguardia del principio di libera iniziativa economica privata di cui all'art. 41 Cost. Tale libertà, invero, non potrebbe essere invocata per far salve dall'azione accertatrice le operazioni prive della ben che minima logica economica. D'altro canto, ciò che viene tutelato nel principio è la libertà dell'impresa come strumento di produzione di ricchezza secondo logiche economiche (23). L'assenza di economicità dovrebbe, dunque, escludere l'applicazione della guarentigia.

Nel primo caso esaminato l'assoluta illogicità sotto il profilo economico del comportamento appare dimostrata per i Giudici sia dalla circostanza che il premio in oggetto è stato riconosciuto in misura percentuale superiore a quella praticata ad altri clienti, sia dal fatto che nell'anno precedente, in presenza addirittura di un maggior volume di vendite, alla controllante non è stato riconosciuto alcun premio.

Se la prima delle circostanze evidenziate dai Giudici, a detta degli

(23) Sulla tutela riservata all'attività economica da parte della Carta costituzionale, tra gli altri, si vedano SPAGNUOLO-VIGORTA, *L'iniziativa economica privata nel diritto pubblico*, Napoli, 1959, *passim*; MORTATI, *La Costituzione italiana*, in AA.VV., *Una e indivisibile*, Milano, 2007, 245 ss.; SPAGNA MUSSO, *Diritto costituzionale*, Padova, 1990, 354 ss.; NIRO, *Art. 41 (Commento)*, in Commentario alla Costituzione, a cura di Raffaele Bifulco, Alfonso Celotto, Marco Olivetti, Torino, 2006, vol. I, 846 ss., e in particolare 854 ove il limite di cui al comma 2 dell'art. 41 di non contrasto all'utilità sociale non viene letto come mero divieto, bensì "quale concetto di valore intrinseco di 'giustizia sociale', che partecipa dei caratteri dei valori costituzionali che connotano l'ordinamento, e che quindi è teso alla realizzazione di quel progetto di trasformazione della società italiana voluto dal comma 2 dell'art. 3 Cost."

stessi, – correttamente – non appare, di per sé, determinante, posto che la diversa percentuale del premio rispetto a quello riconosciuto ad altri clienti potrebbe trovare giustificazione in un maggior fatturato realizzato con la controllante, unita alla seconda, appare per la Commissione idonea a dimostrare, in assenza di valide spiegazioni contrarie, l'assoluta incoerenza economica del riconoscimento del premio alla controllante.

5. Sulla circostanza che la sola totale illogicità economica del comportamento possa fondare la presunzione di cui all'art. 39, comma 1, lett. d). – Se, quindi, la totale assenza di logica economica può essere posta a base, ex art. 39, comma 1, lett. d), del citato DPR n. 600/1973, di una presunzione volta a dimostrare "l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate", meno scontate appaiono invece le risposte, da un lato, al quesito se il solo profilo di assoluta non economicità del comportamento possa, di per sé, fondare la presunzione senza l'ausilio di altri elementi che congiuntamente consentano di desumere il fatto ignoto, dall'altro, alla domanda se tale tipo di comportamento possa essere posto a base di una presunzione di non inerenza.

Sotto il primo profilo, a dispetto di una certa giurisprudenza (24) che ritiene sufficiente come fatto noto la semplice non economicità del comportamento, occorre affermare con forza che l'art. 39, comma 1, lett. d), del citato DPR n. 600/1973, nell'ammettere la prova critica, richiede tuttavia che la presunzione sia, oltre che grave e precisa, anche concordante. Il fatto ignoto presunto, deve essere quindi la risultante di un'inferenza logica che parte da una molteplicità di elementi idonei a dimostrarlo.

Tali elementi devono, ciascuno, contribuire a confermare il fatto presunto; solo in tal modo si realizza la concordanza in grado, insieme agli altri due elementi, di conferire un elevato grado di probabilità alla prova critica (25).

(24) Si rinvia alle note 1 e 21.

(25) Nel procedimento logico sotteso alla prova presuntiva, infatti, il fatto ignoto che s'inferisce da quello noto non deve essere necessariamente certo, è sufficiente che sia altamente probabile. Sono proprio i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza richiesti dall'art. 2727 c.c. ad attribuire tale carattere al fatto presunto. Cfr. FALLA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., 500 e, in particolare, la nota 5 ove l'Autore riporta le esplicative considerazioni di Bianchi e Rosmini sull'impossibilità che il diritto ricerchi la certezza assoluta. Su questo aspetto, si vedano altresì, FALLA, *Presunzioni (dir. priv.)*, (voce) in Enc. dir., Milano, 1986, 272-273; FABBRINI, *Presunzioni (voce)*, in Dig. disc. priv., Torino, 1996, 282 ss., il quale parla di "giudizio di verosimiglianza" specificando che esso non è neppure sempre presente; MARCHESSELLI,

È proprio per evitare che l'amministrazione finanziaria abusi di tale strumento probatorio che la presunzione ammessa è solo quella "qualificata": l'elemento della concordanza non può quindi essere considerato superfluo.

La dimostrazione di ciò si rinviene nello stesso art. 39 dove, al comma 2, nell'ambito dell'accertamento induttivo è concesso all'Agenzia di utilizzare anche presunzioni non qualificate, ma solo se il contribuente abbia tenuto i comportamenti ivi indicati che impediscono o limitano il potere di controllo dell'Agenzia stessa (26).

Nel primo caso esaminato nella sentenza gli elementi che avrebbero potuto essere posti a base di una presunzione d'inesistenza del premio (non, come si vedrà, di non inerenza dello stesso), e che emergono dalla motivazione della sentenza, sono i seguenti: illogicità economica conseguente, da un lato, alla circostanza che il premio in oggetto sarebbe stato riconosciuto in misura percentuale superiore a quella praticata ad altri clienti e, dall'altro, al fatto che nell'anno precedente, in presenza di un maggior volume di vendite, alla controllante non sarebbe stato riconosciuto alcun premio; il rapporto di gruppo tra le due società; e, infine, ma non ultima, la circostanza che la controllante poteva beneficiare di pretese pregresse maggiormente capienti.

Ciò non di meno, come si chiarirà nel prosieguo, per essere qualificati come gravi, precisi e concordanti e, quindi, idonei a provare l'inesistenza del premio, detti elementi avrebbero dovuto essere oggetto di un approfondimento che, tuttavia, non emerge dalla motivazione della sentenza, ancorché le conclusioni alle quali giungono gli stessi Giudici, sembrano confermare che un esame di tali elementi in chiave di esistenza o meno del componente negativo di reddito sia comunque avvenuto.

Ad ogni buon conto, la maggior percentuale del premio rispetto a quello riconosciuto ad altri clienti potrebbe facilmente trovare la sua giustificazione nel maggior fatturato realizzato dalla controllata con la controllante. Argomento quest'ultimo di cui si avvedono gli stessi Giudici, ma che, a parer loro, perderebbe "di consistenza se posto di fronte al fatto che l'anno prima alla stessa (controllante) non era stato praticato (di-

Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore, Torino, 2008, 222 ss., il quale parla di "empirismo ragionevole"; GENILLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1984, 171 ss.

(26) Cfr. MARCHESSELLI, op. cit., 226, ove anche i principali riferimenti bibliografici sul tema.

versamente che ad altri) alcuno sconto, pur a fronte di un ancor maggior volume di fatturato”.

Tuttavia, anche questa seconda circostanza, cioè il diverso comportamento della società negli esercizi precedenti, potrebbe appalesare non tanto un'anomalia dell'esercizio oggetto di rettifica, quanto degli esercizi precedenti, benché nella sentenza si affermi che il contribuente non abbia dedotto nulla in merito (con ciò apprendosi, tra l'altro, un ulteriore fronte sotto il profilo della ripartizione dell'onere probatorio che, a parere di chi scrive, dovrebbe comunque spettare all'amministrazione nel momento in cui utilizza presunzioni di tal fatta).

In altre parole, ad esempio, sarebbe ipotizzabile – con egual grado di probabilità – che negli esercizi precedenti i premi non siano stati concessi alla controllante, ancorché spettanti, per non gravare eccessivamente sul bilancio della controllata, realizzando così una non corretta attribuzione dei risultati economici tra i due soggetti negli anni precedenti, piuttosto che un'anomala attribuzione nell'anno esaminato.

Sotto questo profilo, sarebbe stato perlomeno necessario analizzare il comportamento delle due società anche negli anni a seguire.

Ma non basta. Agli elementi summenzionati che incidono, come si è visto, sull'eventuale assoluta incoerenza economica del comportamento, si aggiungono gli ulteriori elementi dell'opportunità in capo alla controllante di utilizzare perdite pregresse capienti e, soprattutto, del rapporto di gruppo intercorrente tra le due società.

Invero, nel ragionamento prima dell'Agenzia e poi dei Giudici è proprio il rapporto di controllo tra le due società che confermerebbe l'assenza di logica economica nell'operazione; e ciò appare evidente laddove viene rilevato come “il legame di gruppo che corre tra la ricorrente e la controllante (...) renda assai poco plausibile che gli sconti siano praticati per quel fine (la fidelizzazione)”.

Tuttavia, posto che nel nostro ordinamento, anche in presenza di un gruppo di società, ciascuna delle stesse è considerata un soggetto tributario distinto (27), a parere di chi scrive, la valorizzazione in chiave probatoria dell'esistenza di un centro di decisioni economiche unitario (ammesso e non concesso che un premio sul fatturato possa giustificarsi unicamente in un'ottica di fidelizzazione (28)), avrebbe necessitato che

(27) L'alterità soggettiva permane invero anche nell'ipotesi, diversa dal caso esaminato, in cui il gruppo abbia adottato il regime del consolidato fiscale di cui all'art. 117 Tuir.

(28) Invero, la concessione di un premio sul fatturato si traduce in definitiva in uno

l'Agenzia – alla quale spetta, si ribadisce, in un caso come quello di specie, l'onere della prova – indagasse sui meccanismi decisionali di gruppo e sulla coincidenza o meno di interessi tra la controllante e la controllata.

Anche in un gruppo societario, infatti, gli interessi dei vari soggetti partecipanti non sono necessariamente coincidenti: perché la *mission* di una società può essere diversa rispetto a quella delle altre, perché a loro volta i soggetti che partecipano alle società non sono necessariamente gli stessi, ecc.

Sul punto, nella sentenza in rassegna, esplicitamente, si afferma solo che la società beneficiaria del premio era, ad un tempo, la capogruppo e la controllante della società accertata. Facendo riferimento al combinato disposto dell'art. 26 D.Lgs. n. 127 del 9 aprile 1991 e dell'art. 2359 c.c., si deduce che la società beneficiaria del premio deteneva, direttamente o indirettamente, nella società accertata la maggioranza dei voti esercitabili in assemblea o, comunque, era in grado di esercitare sulla stessa un'influenza dominante.

Senza ulteriori specificazioni, però, ciò non legittima a ritenere che la maggioranza possa sempre assumere liberamente qualunque decisione. Si pensi, ad esempio, alla presenza di eventuali soci di minoranza della controllata che non partecipavano, all'epoca dei fatti, al capitale sociale della controllante. In tal caso, il conflitto di interessi sarebbe evidente e sarebbe emerso in ambito societario prima ancora che fiscale. Infatti, non si comprenderebbe la ragione per la quale l'eventuale minoranza della controllata dovrebbe rinunciare, in una simile ipotesi, a una cospicua parte di utili in favore della società controllante, non opposti alla decisione assunta dalla società controllata di sobbarcarsi una passività solo per permettere alla controllante di conseguire un vantaggio fiscale.

Per dare coerenza logica al ragionamento inferenziale, il legame di gruppo tra le società avrebbe necessitato un approfondimento ben diver-

sconto a posteriori sul prezzo pagato, come ammettono gli stessi Giudici vicentini quando parlano di un “premio/sconto”. Se così è, allora, risulta evidente che la concessione di un premio potrebbe trovare la propria spiegazione in ragioni economiche diverse dal merito “invogliare il cliente a successivi acquisti e alla lunga alla stabilizzazione del rapporto”. Si pensi, ad esempio, alla volontà di porre in essere una politica di mercato aggressiva operando sui prezzi *ex post*, all'effetto pubblicitario della concessione di premi nel settore in cui opera l'impresa oppure, lasciando sfogo all'immaginazione, alla volontà di dare un'immagine forte dell'impresa in un momento di crisi per attirare nuovi clienti, ecc.

so da quello ch'è legittimo dedurre abbia fatto l'Agenzia attraverso la lettura della sentenza in rassegna. In particolare, sarebbe stato necessario non solo indagare a fondo l'eventuale coincidenza soggettiva tra le due compagnie sociali, ma altresì ricostruire gli assetti delle partecipazioni agli utili. È evidente, infatti, che anche nel caso in cui un soggetto avesse detenuto nella controllata una percentuale di partecipazione superiore rispetto a quella detenuta nella controllante, avrebbe avuto tutto l'interesse a percepire gli utili dalla prima, piuttosto che dalla seconda.

La convergenza degli interessi di tutti i soggetti coinvolti, si sarebbe dovuta dimostrare - magari quantificando il vantaggio economico dell'operazione per ciascun soggetto partecipante - e non solo supporre sulla base del legame di gruppo.

Gli elementi evidenziati nella sentenza, dunque, non sembrano, di per sé, idonei a fondare la presunzione qualificata di cui all'art. 39 del citato DPR n. 600/1973 e richiedevano sicuramente un'ulteriore approfondimento.

È verosimile, quindi, che proprio la carenza istruttoria evidenziata o la valutazione, ancorché non esteriorizzata nella motivazione, di ulteriori elementi probatori, del tenore di quelli prospettati, prodotti dalla ricorrente, abbia portato i Giudici vicentini a ritenere che "il ragionamento in forza del quale l'ufficio stesso disconosce la deducibilità del premio sconto concesso alla società controllante (...) non implica necessariamente il carattere fittizio della relativa operazione"; ed ancora "vista in rapporto alla effettività/esistenza dell'operazione, la presunzione che si vorrebbe ricavare da quell'elemento non è concludente". In altre parole, i Giudici non escludono l'esistenza del componente negativo.

Minor peso, invece, parrebbe avere l'affermazione sempre dei Giudici secondo cui "anzi è proprio dall'acquisizione del corrispondente beneficio da parte della società controllante (...) che deriva il supposto vantaggio fiscale nell'ottica del gruppo". Sembra che per i Giudici la concreta acquisizione del beneficio, inteso come effettivo incasso da parte della controllante (e correlativo esborso da parte della controllata), possa confermare ulteriormente l'esistenza, intesa come effettività, del premio. È proprio la supposta esistenza/effettività dell'operazione che porta poi i Giudici a ritenere che per contestare il costo non occorra necessariamente passare per la verifica dell'esistenza, essendo sufficiente provarne la non inerenza.

Ma, tornando al concetto di esistenza/effettività, non si può ritenere che il semplice fatto che il premio sia stato materialmente corrisposto sia sufficiente per non escluderne l'esistenza; e ciò anche se ad escluderla

deponessero invece ulteriori elementi probatori gravi, precisi e concordanti (elementi che, nel caso di specie, non sembrano, a leggere la sentenza, sussistere). La materiale corresponsione di un costo, senza retrocessione, infatti, può essere un elemento indiziario fortemente indicativo dell'effettività e quindi dell'esistenza della spesa, ma non quando ciò avvenga all'interno di un gruppo societario omogeneo (sotto il profilo degli interessi in gioco) dove la retrocessione potrebbe anche non avvenire, pur in presenza di simulazione e quando, si ribadisce, vi fossero, ciò che nel caso di specie non è, una molteplicità di elementi che depongano in senso opposto all'effettività.

6. Sull'applicabilità al caso di specie del principio di inerenza. - Come si è avuto modo di vedere l'assoluta contrarietà di un'operazione ai canoni dell'economia, corroborata da molteplici elementi convergenti, può essere posta a base di una presunzione di inesistenza del costo.

Tuttavia, nel caso esaminato la Commissione ha ritenuto di non poter escludere l'esistenza del premio ritenendo in ogni caso che l'assoluta contrarietà ai canoni dell'economia possa invece fondare una presunzione di non inerenza del costo.

Il ragionamento dei giudici può essere sintetizzato nei seguenti punti:

- "L'art. 39 comma 1 lett. d) ha di mira l'occultamento di entrate ovvero la simulazione di uscite";

- "il ragionamento in forza del quale l'ufficio stesso disconosce la deducibilità del premio sconto (...) non implica necessariamente il carattere fittizio della relativa operazione";

- "il fisco (...) per contestare la deducibilità dei costi esposti dall'imprenditore, non deve necessariamente dimostrarne l'inesistenza. Può anche dedurne la non inerenza";

- "il riscontro del requisito dell'inerenza, peraltro, non si risolve con criteri astrattamente ipologici. Esso va visto in concreto secondo criteri anche di congruità del costo, e ciò non solo dal punto di vista quantitativo, ma anche dal punto di vista della logica economica".

Orbene, se non v'è dubbio che la prova critica possa essere usata per dimostrare la non inerenza di un costo effettivamente sostenuto dall'impresa (29), si può senz'altro dubitare del concetto di inerenza utilizzato dai Giudici nella sentenza in commento.

(29) Si vedano, in proposito, le equilibrate considerazioni di TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, op. cit., I, 471-472, in merito

Secondo la migliore dottrina (30), a differenza di quanto sostenuto dalla Commissione vicentina ("secondo criteri di congruità del costo"), l'inerenza, intesa come connessione funzionale della spesa all'attività imprenditoriale, prescinde da valutazioni di ordine quantitativo (31).

Il concetto, tra l'altro, non viene assolutamente desunto dal comma 5 dell'art. 109 Tuir, il quale sancirebbe solamente un corollario, ovvero la circostanza che i costi sono deducibili solo se, e nella misura in cui, si riferiscono ad attività e beni da cui derivano ricavi, riferendosi, dunque, ai cosiddetti costi promiscui. In tal senso, il riferimento alla "misura" richiamato dalla norma non sancisce un limite quantitativo generale di valutazione della congruità della spesa, superato il quale la stessa diventa non inerente (il caso più eclatante è quello del compenso dell'ammini-

all'onere in tema di inerenza. Secondo l'Autore "deve peraltro escludersi la necessità di particolari mezzi di prova ai fini della dimostrazione dell'inerenza, salvo le ipotesi in cui la legge subordini il riconoscimento di determinati componenti economici ad una particolare forma dimostrativa. Per cui, normalmente, l'inerenza potrà dimostrarsi anche mediante strumenti presuntivi idonei a consentire un giudizio di riferibilità del componente economico all'attività d'impresa".

(30) Cfr. GRAZIANI, *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti di ricerca*, op. cit., 84-85; ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, op. cit., 556 ss.

(31) Sul punto si è più volte espressa la stessa Suprema Corte di cassazione ancorché in modo altalenante (cfr. le sent. citate alla precedente nota 8). Nei più recenti interventi, comunque, la Corte ha rimarcato come "l'inerenza implica la presa in esame della funzione dei beni e dei servizi acquisiti, prescindendo dalla entità della spesa e alla circostanza che i versamenti siano stati erogati ad un soggetto diverso dal contribuente il quale abbia a sua volta provveduto alla acquisizione di quei beni o dei servizi" (sent. n. 3584/2009 cit.). I Giudici di Cassazione, in quest'ultima occasione, hanno dimostrato di ritenere che il giudizio di inerenza debba incentrarsi sulla "relazione tra due concetti – la spesa e l'impresa –, rimanendo invece irrilevante l'entità del costo oggetto di indagine. Si veda, in proposito, anche la precedente sent. n. 10257/2008 cit., nella quale i Giudici avevano del pari – e con lodevole coerenza – escluso che l'entità, modesta questa volta, delle spese per una tenuta di caccia sostenute da una società, potesse essere sufficiente a provare l'inerenza all'attività di impresa.

Ulteriore conferma dell'estraneità del profilo quantitativo dalla valutazione dell'inerenza può rinvenirsi in un recente intervento legislativo in tema di spese di rappresentanza. L'art. 1, comma 33, lett. p), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, infatti, ha modificato l'art. 108 Tuir subordinando la deducibilità delle spese di rappresentanza "ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze". Con la norma in parola, dunque, il legislatore ha espressamente separato la valutazione dell'inerenza di una spesa da quella, diversa, di congruità della stessa rispetto all'attività svolta. Sulla modifica legislativa e sul successivo DM 19 novembre 2008 che ha fissato i necessari parametri, si veda, tra gli altri, COVINO-DONATI-LUPI, *Spese di rappresentanza tra casistica e principi*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2009, 281 ss.

stratore che potrebbe venire considerato inerente fino ad un certo – e imprecisato – livello, superato il quale il costo perderebbe la sua connessione con l'impresa), ma la semplice necessità di individuazione di un criterio oggettivo di riparto del costo promiscuo ovvero per determinare la quota parte indeducibile che non ha contribuito alla formazione del reddito imponibile.

La diversa misura del premio rispetto agli anni precedenti o rispetto a quelli riconosciuti ad altri clienti non può essere elemento da valorizzare in chiave d'inerenza: la conseguenza, non voluta dagli stessi Giudici, sarebbe peraltro quella di rendere indeducibile una parte del premio e non l'intero.

Ma v'è dell'altro. Anche valorizzando l'inerenza nel senso della "logica economica", il ragionamento della Commissione non sembra tenere. Nel caso di specie, infatti, non si tratta di stabilire se un costo effettivamente sostenuto sia, qualitativamente e logicamente, riferibile all'attività imprenditoriale, ditalché se non lo fosse sarebbe sicuramente non inerente. Si tratta, bensì, di stabilire se un premio corrisposto da una società controllata alla propria controllante sia stato realmente corrisposto a tale titolo. Se ciò non è avvenuto, il premio non può che essere discosto come tale e il relativo costo considerato indeducibile, salvo le conseguenze fiscali che possono derivare dall'attribuzione all'esborso della sua reale natura (32).

La contestazione dell'effettività del premio – anch'essa, come si è visto, basata, pur se non esclusivamente, su valutazioni di logica economica – precede la valutazione dell'inerenza e la tende, comunque, superflua.

Se il premio, invece, è realmente esistito come tale – come non negano, nel caso di specie, i Giudici – lo stesso deve essere considerato inerente perché potenzialmente in grado di fidelizzare la clientela e quindi in grado di incidere sui ricavi imponibili, presenti e futuri.

Dai dati desumibili dalla sentenza è, quindi, possibile trarre le prime conclusioni con riferimento al primo rilievo e alla posizione assunta dalla Commissione in merito.

La Commissione, ancorché ciò non emerga chiaramente dalla sentenza, vuoi per una presumibile carenza istruttoria, vuoi perché la ricorrente ha confutato gli elementi probatori, in verità deboli, utilizzati dall'Agenzia, ha ritenuto non provata l'inesistenza del costo.

(32) Ad esempio, qualora lo si riqualificasse come un finanziamento o distribuzione di riserve o utili.

I Giudici, tuttavia, invece di concludere per l'annullamento del rilievo, hanno negato la deducibilità del premio sostenendo che tutti quegli elementi più sopra evidenziati (assenza assoluta di logicità economica, incoerenza del comportamento rispetto agli anni pregressi, ecc.) potessero comunque essere valorizzati in chiave minore, deponendo per la non inerenza del premio all'attività imprenditoriale; circostanza, come si è detto, inveritiera, vista l'astratta idoneità dei premi a fidelizzare la clientela e ad aumentare i ricavi imponibili.

7. *L'assoluta incoerenza economica come elemento di controllo dell'attendibilità dei costi e limiti al suo utilizzo.* - Un altro rilievo esaminato dalla Commissione attiene, come anticipato, a presunte vendite alla capogruppo a prezzi inferiori a quelli di mercato. Il caso viene risolto, questa volta favorevolmente al contribuente, ritenendo non provata la macroscopica divergenza tra i prezzi praticati e quelli "di mercato".

In questa situazione la Commissione - pur non emergendo dalla sentenza se realmente l'analisi sui premi ("accurata ed ingegnosa") sia stata o no in grado di provare la predetta macroscopica divergenza - sembra utilizzare il concetto di assoluta incoerenza economica con più prudenza.

La Commissione si richiama a quel filone giurisprudenziale (33) che consente di sindacare i prezzi praticati a un'impresa qualora gli stessi appalesino per entità un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia. Tale orientamento eleva poi l'art. 9 Tuir, che definisce il "valore normale", a principio generale sulla base del quale "l'amministrazione è tenuta a valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il normale valore di mercato" (34). Ciò per il Supremo Consesso deriverebbe, addirittura, dall'interpretazione letterale dell'art. 9 Tuir ed obbligherebbe l'Agenzia ad effettuare i controlli sui costi d'impresa basandosi appunto sul valore normale, non riconoscendoli in deduzione qualora gli stessi siano "non economicamente giustificati, al di sopra, in maniera rilevante"

(33) Cfr. Cass. sent. n. 1821/2000 cit.; n. 12813/2000 cit.; n. 13478 del 30 ottobre 2001; n. 7680 del 25 maggio 2002; n. 10802 del 24 luglio 2002; n. 11240 del 30 luglio 2002; n. 398 del 14 gennaio 2003; tutte reperibili in banca dati fisconline. L'orientamento secondo cui l'amministrazione finanziaria ha il potere di sindacare le scelte del contribuente risulta prevalente nella giurisprudenza della Suprema Corte, ma non univoco. Si vedano, in senso contrario, le sentenze n. 8458 del 21 giugno 2000; n. 9948 del 28 luglio 2000; n. 6599 del 9 maggio 2002; n. 21155 del 31 ottobre 2003; tutte reperibili in banca dati fisconline.

(34) Cfr. Cass. n. 10802 del 24 luglio 2002 cit.

te (e perciò superiore alle eventuali normali oscillazioni di mercato) rispetto ai prezzi praticati comunemente" (35).

Orbene, in primo luogo occorre affermare con fermezza come l'interpretazione dell'art. 9 Tuir non autorizzi l'utilizzo del concetto di valore normale come elemento costitutivo della base imponibile del tributo, tranne nei casi speciali previsti dalla normativa. Ciò è evidente dal combinato disposto degli artt. 83 e 110 Tuir che ancorano, da un lato, l'utile imponibile al risultato economico del bilancio determinato in base ai costi e ricavi effettivi e, dall'altro, il costo fiscalmente riconosciuto al costo effettivo. Le deroghe al costo effettivo e il ricorso, per la quantificazione sotto il profilo fiscale dei componenti negativi, al valore normale, costituiscono eccezioni realizzate attraverso norme speciali che le consentono (36).

Tuttavia, una cosa è affermare che le norme sostanziali non consentono una determinazione del reddito d'impresa a "valori normali", un'altra è affermare che nell'ambito delle norme procedurali in tema di accertamento non sia consentito il ricorso al "valore normale" come strumento di controllo.

Il valore di mercato, proprio in quanto valore medio, può costituire un valido elemento di confronto per verificare l'attendibilità dei costi. Qualora questi si discostino dal normale margine di oscillazione dei prezzi praticati per quel bene o servizio (secondo la regola di cui all'art. 9 Tuir) senza una logica spiegazione, il fatto può essere considerato indice di assoluta incoerenza economica del comportamento imprenditoriale e, quindi, unito ad altri indici, come si è già detto nei paragrafi pre-

(35) Cfr. Cass. n. 10802, ult. cit.

(36) Come ad esempio l'art. 110, comma 7, Tuir recante la disciplina dei prezzi di trasferimento tra soggetti residenti e non residenti facenti parte del medesimo gruppo (cd. *Transfer pricing*), sul quale si rinvia a MAISTO, *Il transfer price nell'ordinamento italiano*, in questa Rivista, 2000, I, 428; Tosi, *Transfer pricing: disciplina interna e regime convenzionale*, in Fisco, 2001, 2184 ss.; FANTOZZI, *La determinazione del reddito imponibile nei rapporti fra società italiane e collegate all'estero*, in Riv. dir. not., 1979, I, 790; Pozzo, *Sui presupposti per l'applicazione della normativa "transfer pricing"*, in Dir. prat. trib., 1997, III, 664 ss.; CARBONE, *Presupposti soggettivi per l'adozione del "transfer price"*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 261 ss.; CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in questa Rivista, 2000, 421 ss.; D'ALFONSO, *Confronto tra diversi approcci del transfer pricing*, in Fisco, 2000, 11916 ss.; Tosi-BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2007, 52 ss., o gli artt. 85 e 86 Tuir in tema di assegnazione dei beni all'imprenditore o ai soci o di destinazione di essi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

