

*Sent. n. 10257 del 16 gennaio 2008 (dep. il 21 aprile 2008)
della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Papa, Rel. Cicala
Accertamento - Elusione fiscale - Disciplina antielusiva - [Art. 37-bis](#),
D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Clausola generale antielusiva - Diritto
comunitario - Abuso del diritto - Nozione - Rilevanza
Accertamento - Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) -
Reddito d'impresa - Determinazione - Componenti negativi - Deducibilità -
Condizioni - Inerenza - Onere della prova - Spettanza*

Massime - L'attività economica svolta dal contribuente riconducibile all'essenziale ed esclusivo obiettivo del conseguimento di un vantaggio fiscale costituisce fattispecie di abuso del diritto ed i relativi effetti giuridici sono irrilevanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Spetta al contribuente l'onere di dimostrare le ragioni economiche a suffragio del suo contegno, le quali devono rivelarsi sostanziali e concrete e non meramente marginali o teoriche.

L'inerenza del componente negativo in relazione all'attività d'impresa esercitata dal contribuente è condizione per la deducibilità dell'onere dal reddito imponibile. La prova della sussistenza di tale requisito grava sul contribuente.

Svolgimento del processo - La E. spa ricorre per Cassazione deducendo un motivo avverso la sentenza 118/09/02 del 11 giugno 2002 con cui la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna rigettava l'appello dell'Ufficio e l'appello della C. spa e per l'effetto confermava integralmente la pronuncia di primo grado che aveva dichiarato legittimi per L. 735.890.000 i recuperi operati dall'Ufficio Distrettuale imposte dirette di Ravenna per i redditi dell'anno 1991, accogliendo per il resto il ricorso della società contribuente. L'Amministrazione resiste con controricorso con tre motivi di ricorso incidentale cui la contribuente resiste con controricorso al ricorso incidentale.

Motivi della decisione - Il ricorso principale investe il capo della sentenza di secondo grado relativo al recupero di L. 723.890.000 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. [67](#), quali quote di ammortamento dedotte in misura superiore a quella spettante.

Sul punto la sentenza impugnata così moriva:

Trattasi di recupero derivante dal fatto che la società ha iscritto in bilancio (e calcolato le quote di ammortamento) valori relativi a beni strumentali superiori al loro reale costo non essendo stato considerato uno sconto extra - contabile ottenuto dai fornitori (F.I. e F.G. spa)

accreditato poi su conto estero.

In effetti il fatto storico può considerarsi accertato tenendo presente che sul punto vi sono precise dichiarazioni confessorie del P. (verbali di interrogatorio in atti) che sono puntualmente riscontrate dalle dichiarazioni rese dai dirigenti delle società (del G.F.) fornitrici (B. per F.I. e S. per F.G.) che forniscono numerosi dettagli sulla formazione dell'accordo per la concessione dello sconto extracontabile, sulla sua entità (cosa che ha permesso un preciso riscontro contabile nel p.v. di constatazione 31/5/95 aff. 68 ss), sulla destinazione all'estero delle somme relative. Deve aggiungersi che le stesse dichiarazioni rese dal B., seppure più generiche, confermano ulteriormente la circostanza.

Nè può sostenersi, come fa l'appellante, che la vicenda è frutto della dolosa condotta del P. che avrebbe chiesto tangenti per suo beneficio personale. Risulta per contro certo - alla luce di quanto affermato dai dichiaranti sopraindicati - che il P. operò sostanzialmente "alla luce del sole" e senza particolari precauzioni (come sarebbe dovuto avvenire ove avesse voluto trarre beneficio personale alle spalle della società) avendo contatti ai massimi livelli (B. parla di incontri, sul problema degli "sconti", avuti dal P. con R., presente S.) e delegando per le trattative e/o per i dettagli organizzativi altri soggetti (il direttore amministrativo per quanto riguarda l'Iveco, come ricorda B.; l'ing. V. per quanto riguarda la G. come afferma S.) onde ben può sostenersi che tutta la società era coinvolta e che i fondi trasferiti illegalmente all'estero erano fondi della C. - ottenuti con il meccanismo dello sconto extracontabile - e non fondi personali del P..

Con il ricorso principale la società contesta questo capo deducendo violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 7](#); art. 2697 c.c.; art. 116 c.p.c.; D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, [art. 67](#); vizio di motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5. Il motivo deve essere rigettato.

Invero le dichiarazioni rese in sede penale da soggetti coinvolti nella gestione aziendale, pur avendo solo portata indiziaria ben possono assumere efficacia decisiva nel processo tributario anche se non corroborate da riscontri documentali.

È appena il caso di ricordare che nel processo tributario non sussiste una disposizione analoga a quella contenuta nel codice di procedura penale (art. 192 c.p.c., comma 3) e dunque non è necessario che le dichiarazioni di persone coinvolte nei fatti siano "valutate unitamente agli altri elementi di prova che ne confermano l'attendibilità". Quindi la prova presuntiva può derivare esclusivamente dalle dichiarazioni di questi soggetti.

A sua volta, la sentenza impugnata ben argomenta in ordine alla portata di queste dichiarazioni; mentre il ricorso si risolve nell'esposizione di una diversa ricostruzione dei fatti da cui non emerge alcuna illogicità della argomentazione del giudice.

Per quanto attiene al ricorso incidentale, deve essere dichiarato inammissibile il ricorso del Ministero, mentre deve essere accolto quello della Agenzia.

Con il primo motivo di ricorso incidentale la Amministrazione investe il capo della sentenza impugnata che riguarda il recupero di L. 3.253.602.000 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex [art. 53](#), per componenti positivi di reddito non contabilizzati. La ripresa si era basata (per L. 3.116.863.000) sul verbale di interrogatorio reso da G.B., fiduciario della famiglia F., nel quale si parla di accumulo su cc acceso presso la B.L. di Ginevra di partite extracontabili (in sostanza: "fondi neri") del valore di decine di milioni di dollari provenienti da società del Gruppo, parte dei quali attribuiti alla C..

Le considerazioni con cui questa indicazione è stata disattesa non paiono a questo Collegio sufficientemente analitiche.

La necessaria specificità manca anche nel passo della sentenza impugnata che conferma l'accoglimento del ricorso sul recupero di L. 136.738.000 pari alla differenza tra il costo di dipendente distaccato presso altra società e l'importo fatturato dalla C..

Il recupero nasceva, secondo la sentenza, da un'annotazione sulla fattura ove si dice "detratto acconto già fatturato", che non si è trovato. Ed anche qui gli elementi in senso contrario non sono - ad avviso del Collegio - sufficienti; in particolare risulta apodittica l'affermazione secondo cui l'annotazione sarebbe erroneamente trascritta".

Il secondo motivo di ricorso incidentale investe il capo della decisione d'appello relativo al recupero di L. 25.000.000.000 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex [art. 66](#), quale minusvalenza non riconosciuta e conseguente disconoscimento di un credito di imposta di L. 13.950.779,000 e di una ritenuta d'acconto di L. 2.480.138.448.

La ripresa si fonda su un contratto di usufrutto di azioni stipulato il 17 settembre 1991 tra la C. e la S. S.P.A. con sede in Lussemburgo, che - pur civilisticamente lecito ed efficace - avrebbe consentito un illecito risparmio fiscale mediante l'uso distorto del meccanismo del "credito d'imposta".

Il giudice di merito ha in proposito ritenute "condivisibili le argomentazioni della sentenza di primo grado secondo le quali non è applicabile D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 37](#) (trattandosi di contratto reale e non simulato), che tale operazione non rientrava nelle operazioni elusive di cui alla L. n. 408 del 1990 e che solo successivamente ai fatti in esame vi è stata una specifica disciplina restrittiva del credito di imposta rispetto al contratto di usufrutto di azioni (L. n. 429 del 1992), che ovviamente conferma la liceità della condotta antecedente".

A sua volta l'Amministrazione contesta il capo della pronuncia di merito deducendo violazione D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 37](#), comma 3 (secondo cui in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al

contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona).

Il Collegio ritiene di accogliere il motivo; ed in primo luogo sottolinea come il ricorso abbia investito l'affermazione della sentenza impugnata secondo cui la constatazione della "non simulazione" del contratto sarebbe sufficiente a determinare l'infondatezza dell'accertamento tributario. E questo profilo costituisce l'oggetto del presente giudizio, per la cui definizione il giudice è abilitato a ricorrere a concezioni giuridiche diverse rispetto a quelle prospettate dal ricorrente in base al noto principio "da mihi factum dabo tibi jus". Principio tanto più valido quando la soluzione della controversia richieda l'applicazione di principi di diritto comunitario.

Col motivo l'Amministrazione pone il delicato problema della "elusione fiscale"; e dei limiti entro cui essa può dar luogo ad atti che vengano dichiarati privi di efficacia, almeno nei confronti della Amministrazione.

La prima risposta di questa Corte a simile quesito è stata che possono essere qualificati come elusivi (e quindi irrilevanti nei confronti del Fisco) solo quei comportamenti che tali sono definiti da una legge dello Stato vigente al momento in cui essi sono venuti in essere. In questo senso si era schierata una giurisprudenza che non può certo definirsi "remota" in quanto risale agli anni 2000 - 2002; si ricordano, in materia di dividend washing, le sentenze della Cassazione 3 aprile 2000, [n. 3979](#); 3 settembre 2001, [n. 11351](#); 7 marzo 2002, [n. 3345](#), secondo cui, prima dell'introduzione, da parte del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, [art. 7](#), comma 1, del nuovo testo del D.P.R. n. 600/1973, [art. 37-bis](#), non esisteva una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano. E non avrebbe efficacia retroattiva neppure la specifica norma anti - elusione relativa alle pratiche di dividend washing inserita nel D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 14](#) dalla legge di conversione D.L. 9 settembre 1992, n. 372, 5 novembre 1992, n. 429, e secondo cui "le disposizioni del presente articolo (relativo ai crediti di imposta per gli utili distribuiti a società od enti) non si applicano per gli utili percepiti dall'usufruttuario allorchè la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto sono state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione" (Cass. 7 marzo 2002, [n. 3345](#)).

Simile impostazione - che, come già sottolineato - limita il disconoscimento fiscale delle pratiche elusive alle ipotesi esplicitamente previste da una legge dello Stato italiano in vigore al momento del venir in essere delle pratiche stesse - è stata messa in discussione da tre pronunce di questa Corte sulle operazioni di cosiddetto dividend washing e dividend stripping ([n. 20398](#) del 21 ottobre 2005, [n. 20816](#) del 26 ottobre 2005 e [n. 22932](#) del 14 novembre 2005).

Le sentenze n. 20398 e 22932/2005 affermano che il giudice può e deve

(anche in riferimento a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore del D.L. 9 settembre 1992, n. 372 - convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992, n. 429) ritenere nulle, per difetto di causa, le operazioni di trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza (nei casi di specie, la Corte cassa le sentenze impugnate e decide nel merito, rigettando il ricorso del contribuente e dichiarando la nullità del contratto). A sua volta la sentenza n. 20816/2005 enuncia il principio di diritto secondo cui "l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.); la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni".

Questo sviluppo giurisprudenziale ha dato luogo a due ordinanze di questa sezione tributaria (n. [12301](#) e [12302](#) del 24 maggio 2006) con cui si è ritenuto opportuno devolvere alle Sezioni Unite le seguenti questioni:

- se l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, sia legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per "abuso di diritto" cioè per la abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri;

- se il giudice tributario, di fronte ad un atto di accertamento in cui si deduca un procedimento negoziale indiretto, possa ritenere comprese nel thema decidendi e rilevare d'ufficio eventuali cause di nullità dei contratti, la cui validità ed opponibilità alla Amministrazione abbia costituito oggetto dell'attività assertoria delle parti.

Le questioni risultano tutt'ora pendenti.

Nelle sentenze 20398 e 22932 si prospetta però anche la diretta applicazione nel nostro ordinamento del principio, affermatosi in ambito europeo, dell'abuso del diritto, ipotesi che non ha dato luogo a remissione alle Sezioni Unite.

Questa seconda via - attraverso cui è possibile raggiungere il risultato sostanziale perseguito dalle tre sentenze del 2005 - è stata sviluppata in successive sentenze che hanno reso irrilevante ai fini della presente causa le questioni sollevate nelle ordinanze 12301 e 12302 del 24 maggio 2006.

Un particolare rilievo presenta la sentenza n. [21221](#) del 29 settembre 2006 che afferma il principio secondo cui, in forza del diritto comunitario, non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscono "abuso di diritto"; e soggiunge che tale principio trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette.

Costituiscono poi "abuso di diritto" le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso di diritto dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta. La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Nè comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso. Infine, sul piano processuale: poichè il principio della irrilevanza fiscale degli atti in abuso di diritti deriva dalla normativa comunitaria, è consentito introdurre nel giudizio di cassazione la problematica dell'abuso del diritto, purchè sia ancora aperto (come nel caso di specie) un contenzioso su comportamenti fraudolenti e/o elusivi.

Per quanto attiene alla esistenza nel diritto comunitario di un "principio antielusivo" ovvero della irrilevanza fiscale degli atti che costituiscano "abuso di diritto", il Collegio ritiene di condividere le argomentazioni della sentenza 21221 che non si nasconde "le particolari cautele che devono guidare l'interprete nella ricostruzione di una vera e propria Generalklausel antielusiva". In quanto "deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale; ed il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale. A ciò si aggiunge l'esigenza fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa, garantito dall'[art. 42](#) Cost.". La sentenza sottolinea però che "successivamente alle citate sentenze di questa Corte n. 20318 e 22398 del 2005 è intervenuta la decisione della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa [C - 255/02](#), Halifax pie e a. c. Commissioners of Customs e Excise, da considerarsi vero e proprio leading case in tema di abuso del diritto (o comportamento abusivo) nel campo fiscale. In tale sentenza la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere "essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale" (punto 86). Tale specificazione, riprodotta con non significative varianti nelle diverse versioni linguistiche della decisione, appare, quindi, diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza e in altri testi normativi comunitari, nei quali si parla di vantaggio fiscale come scopo esclusivo, o di operazioni compiute al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, ovvero, come nell'[art. 11](#) della direttiva 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE, in materia di regime fiscale sulle fusioni, scissioni societarie e conferimento di attivo, il quale autorizza

gli Stati membri a considerare il compimento di tali operazioni, ove non effettuate "per valide ragioni economiche", quale presunzione di frode o di evasione. L'espressione è ripresa dal D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 37-bis](#). È significativo rilevare che l'espressione usata dalla Corte per definire il c.d. abuso del diritto, nei termini già riportati, è ben diversa da quella impiegata nella stessa sentenza, come pure in quella resa nella stessa data in causa [C - 223/03](#), University of Huddersfield Higher Education Corporation, ("operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico"), soltanto per rispondere al quesito se tali operazioni potessero considerarsi soggette ad i.v.a.. Tale diversità di espressione conduce a ritenere che la presenza di scopi economici (oltre al risparmio fiscale) non esclude l'applicazione del principio, che deve essere inteso come un vero e proprio canone interpretativo del sistema. Sul punto sembra utile richiamare il punto 75 della sentenza, nel quale la Corte richiama le osservazioni dell'Avvocato Generale, che nelle sue conclusioni aveva avvertito il rischio dell'attribuzione al giudice nazionale di un'eccessiva discrezionalità, quando un'operazione può avere una giustificazione economica alternativa al mero risparmio fiscale. Ulteriori limiti ad una valutazione discrezionale da parte del giudice nazionale sono posti dalla sentenza al punto 2) del dispositivo, dove si stabilisce che l'abuso deve risultare "da un insieme di elementi obiettivi". Una rigorosa applicazione del principio dell'abuso del diritto, in tal modo definito, comporta, quindi, che l'operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta. Pur riguardando la pronuncia dei Giudici di Lussemburgo un campo impositivo di competenza comunitaria (l'i.v.a.), questa Corte ritiene che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza comunitaria anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE".

Tale principio, affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 14 febbraio 1995, [C -279/93](#), Finanzamt Koln-Altstadt c. Roland Schumacker, è stato confermato dalla successiva giurisprudenza della Corte (sentenze 13 luglio 1993, C - 330/91, Commerzbank; 12 aprile 1994, C - 1/9, Halliburton Services; 15 maggio 1997, C - 250/95, Futura Participations)". "la nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Come ha ribadito la sentenza Halifax al punto 2) del dispositivo, il proprium del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dalle

ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà. Tale concetto, che prescinde totalmente dal concetto di frode, in quanto il suo presupposto è proprio la validità degli atti compiuti, è proprio anche di altre tradizioni giuridiche europee continentali. Per un significativo esempio si può utilmente richiamare il concetto di abuso di forme giuridiche ("Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten"), impiegato dal par. 42 della legge generale tributaria tedesca del 1977 (Abgabeordnung), il quale recita testualmente: "La legge fiscale non può essere elusa attraverso abuso di forme giuridiche ammesse. Se ricorre un abuso, la pretesa fiscale sussiste come se fosse presente una forma giuridica adeguata ai fatti economici". La sentenza 21221 del 29 settembre 2006 costituisce per altro solo l'espressione più articolata e compiuta di un indirizzo giurisprudenziale che può ormai dirsi pacifico. Tanto che la sentenza n. 10353 del 5 maggio 2006 giunge ad affermare che costituisce principio consolidato che giustifica il rigetto del ricorso del contribuente in Camera di consiglio ex art. 375 c.p.c. l'affermazione secondo cui, come confermato dalla pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa C-419-2002 (rectius [C-255/02](#)), la Corte di Giustizia delle Comunità europee) la 6^a direttiva CEE n. 77/388/CEE, aggiunge nell'ordinamento comunitario direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti dei contribuenti, in tema di Iva, in fisiologici e patologici (propri delle frodi fiscali), una sorta di tertium genus, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, volto a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva; in queste ultime ipotesi scatta la indetraibilità dell'IVA (art. [17](#) della citata direttiva n. 77/388/CEE). Sul piano della motivazione la sentenza soggiunge che spetta al giudice di merito, il quale è tenuto a darne conto con una motivazione adeguata e logica; la valutazione di carattere abusivo ed elusivo dell'operazione economica svolta dal contribuente (nel caso di specie è stata confermata la sentenza di merito che aveva ritenuto elusiva l'operazione economica connessa alla creazione di una società che aveva acquistato un immobile, aveva provveduto a ristrutturarlo e a rivenderlo, ed era stato subito dopo messa in liquidazione) A sua volta, la sentenza n. 22023 del 13 ottobre 2006 ribadisce la potestà del Fisco di negare rilevanza alle operazioni elusive (nel caso di specie attinenti ad accordi infra-gruppo fra una società estera il cui capitale sia quasi integralmente posseduto da una società italiana e la società italiana "madre", pur se nel caso di specie viene confermata la sentenza di merito che aveva con congrue valutazioni esclusa l'elusione) Sul punto che specificamente interessa, la sentenza 22023 afferma che la "clausola antielusiva" trova radice nei

principi comunitari in tema di abuso del diritto (strumentalmente piegato in funzione anomala e/o eccedente il suo normale esercizio); principi richiamati soprattutto in materia doganale per contrastare operazioni compiute al solo scopo di trarre benefici dalle agevolazioni daziarie (così Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, in causa C-110/99, Emsland-Starke GmbH). Saggiunge poi che la clausola antielusiva è anche immanente in diversi settori del diritto tributario nazionale.

Sempre invocando un generale principio antielusivo questa Corte ha ancora affermato che la Amministrazione finanziaria ben può disattendere la delibera elusiva assunta da una società incorporata che determini la distribuzione ai soci di utili in violazione del secondo comma dell'[art. 2502](#) c.c. (nel testo vigente nel 1989), ancorchè tale delibera non sia stata impugnata da alcuno e dunque sia, sotto il profilo civilistico, efficace (sentenza [n. 25612](#) del 1 dicembre 2006).

L'ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme "anti - elusive" vengono invocate non più come eccezioni ad una regola, ma come mero sintomo dell'esistenza di una regola; si veda in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, [art. 20](#), la sentenza [n. 10273](#) del 4 maggio 2007.

Non si dubita cioè più della generale applicabilità della "clausola antielusione" ma solo si interroga la Corte Europea per sapere come ed in quali termini applicare tale clausola.

Si veda l'ordinanza [n. 21371](#) del 4 ottobre 2006 con cui vengono formulati alla Corte Europea di Giustizia vari quesiti inerenti all'"abuso di diritto" (la Corte ha risposto con sentenza 21 febbraio 2008, in causa [C-425/06](#)).

Non solo, si è chiesto alla Corte Europea di pronunciarsi se l'esigenza di impedire gli effetti di "abusi di diritto" non debba indurre a disconoscere gli effetti del giudicato esterno (ordinanza [n. 26996](#) del 21 dicembre 2007); e si prospettata l'eventualità che il regime fiscale agevolativi di qui godono le cooperative ricada - nel suo insieme - sotto la scure della "clausola antielusione" (ord. [n. 3030](#), 3031 e [3033](#) del giorno 8 febbraio 2008).

In definitiva, deve essere formulato il seguente principio di diritto cui dovrà attenersi il giudice di rinvio: "non hanno efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano "abuso di diritto", cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico".

Il terzo motivo di ricorso incidentale investe il capo relativo al recupero di L.81.958.000 per costi ritenuti non inerenti.

Secondo la sentenza di merito trattasi di costi addebitati pro quota da

CSG alla C. per spese relative ad una tenuta di caccia (L. 2.971.189) per servizi logistici e servizi di sicurezza e vigilanza (il residuo). E la medesima sentenza riconosce l'inerenza delle spese così motivando: "per quanto riguarda la riserva di caccia è preliminare l'osservazione che trattasi in realtà di spese (minime) da considerare pubblicitarie (inviti a clienti, fornitori, manager ecc) La non inerenzza delle altre spese deriverebbe, secondo l'accertamento, dal fatto che tali servizi (espressamente gestiti dalla CSG per conto dei soci) sarebbero stati svolti a beneficio personale di soggetti facenti parte delle famiglie G., F.,S. e G.R.. Tuttavia appare ovvio, come spiegato nella sentenza di primo grado, che della eventuale "non inerenzza" deve rispondere la società CSG (come ritenuto anche dalla Guardia di Finanza) che ha una propria soggettività giuridica e fiscale, e non l'appellata, che non aveva alcun potere di controllo, che ha sopportato un costo per servizio contrattualmente previsto e che in definitiva entra in giuoco solo come danneggiata dalla condotta della CSG". Il Collegio ritiene di accogliere anche questo motivo di ricorso.

Invero la modestia di una spesa non è sufficiente per ritenerne l'inerenza alla attività di impresa. Nè è sufficiente il fatto che le somme siano state erogate ad un diverso soggetto (per altro emanazione del gruppo in cui era inserita la società).

In buona sostanza, la inerenzza di una spesa deve essere valutata in relazione al soggetto che la spesa affronta, ed in relazione ai servizi e ai beni che attraverso questa spesa il medesimo soggetto si assicura. Ciò alla luce degli obbiettivi sostanziali che il sistema di tassazione persegue.

In particolare, nel bilancio di un'impresa si debbono distinguere le spese produttive ai fini del reddito (che sono ovviamente detraibili) e quelle in cui si concreta la "spesa" degli utili conseguiti, a fini estranei all'oggetto dell'impresa.

In questa valutazione si deve tener conto dei benefici acquisiti e non della veste giuridica di chi li fornisce.

Quindi se la spesa è effettuata - ad esempio - per assicurare il servizio di guardiania allo stabilimento siamo di fronte ad una spesa inerente, se la spesa è effettuata per tutelare il patrimonio privato di un azionista siamo di fronte ad una forma di erogazione degli utili; e la valutazione non muta per il fatto che questi servizi siano conseguiti assumendo direttamente personale di vigilanza, oppure rivolgendosi ad una impresa di servizi, magari costituita ad hoc.

L'ipotesi, adombrata dal giudice di merito, che il consorzio CSG abbia mal gestito le somme ricevute utilizzandole per servizi diversi rispetto a quelli cui avrebbe dovuto provvedere, costituirà, se mai, oggetto di possibile contenzioso civile fra la contribuente ed il consorzio.

Spetterà dunque al giudice di merito valutare la inerenzza delle singole spese attenendosi al seguente principio di diritto:

"ricade sul contribuente l'onere di dimostrare l'inerenza all'attività di impresa delle singole spese affrontate; ed il giudice di merito nel valutare se questa prova sia stata fornita deve prendere in esame la funzione dei beni e dei servizi acquisiti, prescindendo dalla circostanza che i versamenti siano stati erogati ad un soggetto diverso dal contribuente, il quale abbia a sua volta provveduto alla acquisizione dei beni o alla organizzazione dei servizi".

P.Q.M. - Riunisce i ricorsi. Rigetta il ricorso principale, dichiara inammissibile il ricorso incidentale del Ministero, accoglie il ricorso incidentale della Agenzia.

Cassa la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, e rinvia la controversia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia - Romagna che deciderà anche per le spese del presente grado di giudizio.