

una norma speciale rispetto a quella generale prevista dall'art. 16, terzo comma, del D.Lgs. n. 472/1997, e che quindi l'intervenuta definizione ivi prevista non possa costituire ostacolo all'irrogazione delle sanzioni previste in via generale dal predetto art. 16.

In altri termini la preclusione all'irrogazione delle sanzioni che si verifica in caso di oblazione si limiterebbe a quel singolo caso e non si estenderebbe ad ogni altra fattispecie, secondo una interpretazione testuale che la Suprema Corte qualifica come l'unica dotata di una coerenza logica e sistematica, ma che appare viceversa molto opinabile e discutibile, destando forti perplessità.

Tale orientamento, del resto, non si è mai consolidato; si vedano, tra le altre, Cass., sez. trib., 13 novembre 2009, n. 24012; Cass., sez. trib., 20 ottobre 2008, n. 25468; e Cass., sez. trib., 5 febbraio 2007, n. 2439; tutte in *Boll. Trib. On-line*, mentre per una completa disamina della problematica in oggetto si rinvia a F. GIULIANI, *Sanzioni tributarie accessorie e ius superveniens*, in *Boll. Trib.*, 2009, 60, in nota a Cass., sez. trib., 30 luglio 2008, nn. 20620 e 20621.

**Accertamento imposte sui redditi – Elusione – Disposizioni antielusive – Artt. 37-bis e 39 del D.P.R. n. 600/1973 – Operazioni antieconomiche – Sindacabilità delle scelte dell'imprenditore – Sussiste, ma non può imporre al contribuente autoritativa modalità di esercizio dell'attività d'impresa.**

*L'Amministrazione finanziaria può sindacare comportamenti elusivi che siano privi di valide ragioni economiche, ma non può imporre al contribuente di esercitare l'attività d'impresa secondo modalità determinate in via autoritativa.*

[Commissione trib. regionale dell'Abruzzo, sez. IX (Pres. Riviezzo, rel. Tatozzi), 3 giugno 2009, sent. n. 137, ric. CO.VI. S.r.l. c. Agenzia delle entrate, Ufficio di Pescara]

**FATTO E DIRITTO** – (Omissis).

L'appello è fondato.

L'Ufficio ha accertato maggiori ricavi per euro 230.701,30 nell'anno 2000 e per euro 230.959,52 nell'anno 2001, assumendo l'antieconomicità dell'acquisto di veicoli usati a prezzo superiore a quello della successiva rivendita. La società ha tuttavia fornito persuasiva dimostrazione della finalità di tale operazione, diretta ad incentivare la vendita di veicoli nuovi: invero, anziché scontare il relativo prezzo, l'appellante sopravvaluta i veicoli usati ceduti in permuta dagli acquirenti, ottenendo identico risultato economico.

Anche nel processo verbale di constatazione (richiamato dai provvedimenti impugnati) si riconosce come nel settore della vendita di veicoli industriali sia invalsa la prassi di sopravvalutare i mezzi usati ceduti in permuta dagli acquirenti di veicoli nuovi.

Ritiene il Collegio che l'Amministrazione finanziaria possa sindacare comportamenti elusivi che siano privi di valide ragioni economiche, ma non possa imporre al contribuente di esercitare l'attività d'impresa secondo modalità determinate in via autoritativa.

Coglie nel segno l'appellante quando afferma che anziché sopravvalutare i veicoli usati avrebbe potuto applicare sconti in misura corrispondente sul prezzo di vendita dei beni nuovi, conseguendo il medesimo

risultato economico senza alcuna sottrazione di imponibile. L'appello va dunque accolto: ma sussistono giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese del giudizio.

*P.Q.M.* – Accoglie l'appello e, in riforma della sentenza impugnata, annulla gli avvisi di accertamento; compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio.

**Abuso del diritto e sindacabilità delle scelte imprenditoriali**

1. *Premessa*

Con la sentenza in rassegna, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo afferma che l'Amministrazione finanziaria può sindacare comportamenti elusivi privi di valide ragioni economiche posti in essere dagli imprenditori, ma non può imporre al contribuente di esercitare l'attività d'impresa secondo modalità determinate in via autoritativa.

L'accertamento impugnato riguarda una società operante nel settore della compravendita di veicoli industriali, il cui *core business* è rappresentato dalla vendita di veicoli nuovi, supportato marginalmente dal commercio di veicoli usati. L'Ufficio ha accertato maggiori ricavi assumendo l'antieconomicità dell'acquisto di veicoli usati a prezzo superiore rispetto a quello della successiva rivendita. L'accertamento si è focalizzato esclusivamente sulle operazioni di acquisto e successiva rivendita di veicoli usati effettuate dalla società, senza considerare tali operazioni nel quadro della complessiva attività aziendale, nonostante fossero meramente strumentali all'attività principale dell'impresa.

Benché la sentenza non fornisca i riferimenti normativi dell'accertamento impugnato, nei motivi è descritto sinteticamente l'*iter* argomentativo seguito dai giudici. La Commissione, pur non menzionandolo, pare recepire il principio generale antiabuso elaborato dalla Corte Suprema (1); esclude, nel contempo, che tale principio possa prestarsi a essere utilizzato come generale strumento per sindacare le scelte imprenditoriali fino al punto di imporre al contribuente di esercitare l'attività di impresa secondo modalità astrattamente determinate.

2. *Clausola antiabuso di matrice giurisprudenziale e onere della prova*

Non facendo riferimento ad alcuna specifica disposizione, la Commissione abruzzese pare applicare la clausola generale antiabuso elaborata dalla Corte di Cassazione, secondo la quale deve ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio in forza del quale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto – pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione – di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale (2).

La portata del principio antiabuso è precisata dalla Commissione regionale, la quale afferma che la mera natura antieconomica dell'operazione non è sufficiente a giustificare, in forza della clausola generale, l'accertamento di maggiori ricavi in capo all'impresa o il disconoscimento di elementi passivi del reddito. Per l'applicazione della clausola antiabuso è quindi necessario da un lato che l'attività d'impresa venga considerata nel suo insieme, in modo da cogliere la validità economica di alcune operazioni altrimenti ingiustificabili, dall'altro che l'antieconomicità delle

operazioni accertate venga concretamente dimostrata.

Dalla motivazione della sentenza – massimamente sintetica – non si comprende, tuttavia, come vada ripartito l'onere della prova al fine di dimostrare l'assenza, o la sussistenza, delle valide ragioni economiche. La Cassazione ha stabilito che spetta all'Amministrazione prospettare il disegno elusivo realizzato dal contribuente e le «*supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato*». Solo dopo che l'Ufficio abbia assolto a tale onere, spetta al contribuente dimostrare «*l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate*» (3).

Sta di fatto che, come emerge dalla motivazione della sentenza in commento, nel caso in esame il contribuente si era già onerato di dimostrare – nel giudizio di primo grado e, ancor prima, nel corso della verifica – quale fosse la logica dell'operazione, diretta ad incentivare la vendita di veicoli nuovi. Infatti, la società sopravvalutava i veicoli usati ceduti in permuta dagli acquirenti, conseguendo il medesimo risultato economico che avrebbe ottenuto scontando il prezzo di vendita del nuovo, senza alcuna sottrazione di imponibile.

Il giudice d'appello non ravvisa, dunque, nel caso di specie, un'ipotesi elusiva, in quanto le operazioni poste in essere dalla società e accertate dall'Amministrazione, considerate nel quadro della complessiva attività aziendale, sono supportate da valide ragioni economiche e non consentono alla società alcun risparmio d'imposta abusivo.

Una volta esclusa l'esistenza di un risparmio d'imposta connotato da abusività, il sindacato delle condotte imprenditoriali deve arrestarsi, non potendo l'Ufficio spingersi sino a imporre al contribuente di esercitare l'attività d'impresa secondo modalità differenti, determinate in via autoritativa. Ciò determinerebbe, invero, un'evidente e ingiustificata ingerenza da parte dell'Amministrazione nel campo delle libere scelte dell'imprenditore nella gestione aziendale.

### 3. Gli strumenti utilizzati in passato dall'Amministrazione per sindacare le scelte imprenditoriali

La clausola generale antiabuso rappresenta – nella prospettiva dell'Ufficio – uno strumento a disposizione del fisco per entrare nel merito delle scelte imprenditoriali, al fine di accertare maggiori imponibili.

In passato, l'Amministrazione finanziaria ha utilizzato diversi approcci per sindacare scelte imprenditoriali ritenute antieconomiche, soprattutto al fine di contestare, in tutto o in parte, la deducibilità di alcuni costi ritenuti contrari alla logica d'impresa. Sono stati così disconosciuti, ad esempio, compensi elargiti agli amministratori per importi ritenuti esorbitanti rispetto alla realtà dell'azienda (4), ma non sono mancati anche disconoscimenti fondati sull'eccessività delle retribuzioni corrisposte a lavoratori terzi rispetto a quelle dei dipendenti dell'impresa, sull'esistenza di prezzi di acquisto di materiali superiori a quelli di rivendita (5). Si sono registrati, inoltre, accertamenti basati sull'anomalo rapporto tra ricavi e immobilizzazioni (6), e sull'antieconomicità di plurimi trasporti di merci (7).

#### 3.1. Operazioni antieconomiche, principio di inerenza e valore normale

L'Amministrazione ha sovente fatto leva su un'applicazione restrittiva del principio di inerenza, di cui all'art. 109, quinto comma 5, del TUIR, allo scopo di recuperare a imposizione costi ritenuti eccessivi in quanto contrari a una gestione economicamente corretta dell'impresa.

Secondo il fisco, i componenti negativi sarebbero deducibili solo nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano componenti positivi che concorrono a formare il reddito, dovendo sussistere una stretta relazione di causa ed effetto tra i componenti negativi e le attività o i beni da cui derivano componenti positivi tassati, sempre nel rispetto del concetto di economicità della gestione d'impresa.

Tale impostazione è criticabile, in quanto il principio di inerenza non può legarsi al concetto di economicità o meno di un'operazione, ma solo allo scopo perseguito che, se pur legato all'attività di impresa, può certamente consistere anche in una utilità futura. Infatti, secondo un risalente orientamento dello stesso Ministero (8), l'inerenza deve essere ravvisata, non solo nel caso in cui l'onere sia obiettivamente riferibile all'esercizio dell'impresa, ma anche nelle ipotesi in cui si ponga in una prospettiva di convenienza per l'imprenditore, cioè quando il fine perseguito sia quello di pervenire al maggior risultato economico (9).

Ne consegue che, ai fini impositivi, il piano dell'inerenza deve rilevare sotto il profilo della «*qualità*» del costo, non certo in quello della «*quantità*», in ragione della circostanza che l'ordinamento riconosce all'imprenditore piena libertà di impostare la propria strategia di impresa. Quindi, una volta accertata l'attinenza del costo alla gestione aziendale, appare indubbiamente arduo poterne sindacare il *quantum*, se non in presenza di norme specifiche (10).

La correttezza fiscale delle transazioni imprenditoriali è stata esaminata dall'Amministrazione anche attraverso il ricorso al concetto di «*valore normale*» delle operazioni, considerando indeducibili costi sostenuti dalle imprese per importi superiori rispetto a quelli mediamente applicati sul mercato per le medesime operazioni; oppure, al contrario, presumendo maggiori ricavi non dichiarati in caso di corrispettivi inferiori al «*normale valore di mercato*».

La giurisprudenza (11) ha solo parzialmente temperato l'interpretazione estensiva adottata dall'Amministrazione, affermando che, se da un lato è vero che le scelte economiche dell'imprenditore sono normalmente insindacabili, dall'altro – quando si scopre un comportamento antieconomico dell'imprenditore – è lecito che l'Ufficio dubiti della veridicità delle operazioni dichiarate, con la conseguenza che possono essere presunti maggiori ricavi o minori costi, con spostamento dell'onere della prova in capo alla parte privata.

Anche tale orientamento non è condivisibile. Infatti, l'utilizzo del criterio del «*valore normale*» dovrebbe trovare applicazione solo nei casi tassativamente previsti dalla legge; al più, si potrebbe ritenere utilizzabile tale criterio in quegli scambi in cui, dall'analisi della contabilità, non emerge la corresponsione di un prezzo determinato nel *quantum* quale corrispettivo della prestazione effettuata. Inoltre, l'imprenditore non è tenuto a cedere un bene a «*valore normale*», essendo al contrario libero di concludere buoni o cattivi affari, la cui giustificazione economica può non essere evidente all'Ufficio accertatore (12).

Infine, sempre in materia di antieconomicità delle operazioni dell'impresa, in merito alla ripartizione dell'onere della prova, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto la tesi secondo cui sussisterebbe in capo al contribuente l'obbligo di dimostrare la valenza economica delle operazioni oggetto di accertamento: ciò in forza di un obbligo di «*motivazione degli atti*» simmetrico alla medesima incombenza gravante sull'Amministrazione a norma dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti*

del contribuente).

Tale posizione è stata contrastata sia dalla giurisprudenza sia dalla dottrina: infatti, una cosa è l'esercizio della potestà impositiva della pubblica Amministrazione, soggetta a precise regole normative e che è volta all'emissione di atti amministrativi, altro è l'attività imprenditoriale privata, con riguardo alla quale nessun obbligo del genere può ravvisarsi (13).

### 3.2. Operazioni antieconomiche e accertamento analitico-induttivo

Per contrastare comportamenti ritenuti antieconomici, l'Amministrazione finanziaria si è servita anche delle previsioni dell'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ritenendo che l'identificazione, nell'ambito della gestione d'impresa, di operazioni connotate da carattere di antieconomicità rappresenti motivazione congrua per procedere ad accertamento analitico-induttivo del reddito.

L'utilizzo di questo strumento da parte dall'Amministrazione finanziaria è stato avallato dalla Suprema Corte, la quale, con orientamento costante, ha affermato che il citato art. 39, primo comma, lett. d), accorda al fisco la facoltà di rideterminare induttivamente i ricavi del contribuente, anche disattendendo scritture contabili formalmente corrette, laddove le scritture possano ritenersi, complessivamente, non attendibili avuto riguardo ai comportamenti non economici tenuti dal soggetto verificato (14), che inducano a dubitare fondatamente della veridicità delle operazioni registrate (15).

L'orientamento ha fornito agli Uffici uno strumento rilevante per entrare nel merito delle scelte imprenditoriali, non solo per disconoscere gli eventuali vantaggi fiscali, ma anche al fine di legittimare un accertamento induttivo basato sulla mera antieconomicità della gestione dell'impresa. Da tale orientamento giurisprudenziale emerge, in termini generali, un principio secondo il quale, laddove si ravvisi un comportamento non in linea con i canoni di una gestione economica dell'impresa, grava sul contribuente l'onere di illustrare e comprovare le ragioni sottese a tale comportamento (16). Questo perché la regola alla quale si ispira chiunque eserciti un'impresa è quella di ridurre i costi: pertanto, in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione razionale, è legittimo il fondato sospetto che l'incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi invece una diversa realtà (17).

Tale prospettiva suscita evidenti perplessità. Infatti, la facoltà degli Uffici di disconoscere l'esistenza di passività dichiarate o di accertare l'esistenza di attività non dichiarate, pur in presenza di una contabilità di impresa formalmente ineccepibile, trova un limite nell'obbligo di porre a supporto delle rettifiche presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, così come previsto dall'art. 2729, primo comma, c.c. Ne consegue che il riscontro di operazioni di per sé contrastanti con una logica gestione aziendale, tali da adombrare il sospetto di una non veritiera esposizione dei valori contabili, può fornire un *input* per procedere alla formulazione di eventuali contestazioni, ma giammai costituire il fondamento analitico delle stesse. Tuttavia, nella quasi totalità dei casi, sono sottoposti al vaglio giurisprudenziale esiti di accertamenti nei quali il dubbio circa una non congrua gestione aziendale diviene tutt'uno con la quantificazione del rilievo.

### 4. La posizione della Commissione tributaria abruzzese

Tornando, conclusivamente, alla sentenza annotata, il Giudice d'appello pare inserirsi, come anticipato, nell'alveo tracciato dalla giurisprudenza recente della Corte Suprema. La Commissione regionale sembra invero fare applicazione, pur non menzionandola, della clausola antiabuso quale strumento per censurare operazioni poste in essere nello svolgimento dell'attività di impresa in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che le giustificano, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale. Qualsiasi operazione messa in atto dal contribuente, che difetti di ragioni economicamente apprezzabili, e che allo stesso tempo produca un risparmio fiscale, può quindi essere sindacata dall'Amministrazione finanziaria e qualificata come abusiva (18).

L'elemento degno di nota della sentenza in commento consiste nella precisazione del limite fisiologico, per così dire, della clausola antiabuso.

Nel caso di specie, la società ha dimostrato di non aver ottenuto alcun risparmio di imposta dalla condotta contestata dall'Ufficio: infatti, anziché sopravvalutare i veicoli usati acquistati, avrebbe potuto applicare sconti in misura corrispondente sul prezzo di vendita dei beni nuovi, «*conseguendo il medesimo risultato economico senza alcuna sottrazione di imponibile*».

Accertata l'assenza di un risparmio indebito d'imposta, e la conseguente estraneità alle pratiche elusive delle condotte della società, la Commissione abruzzese ha stabilito che la sindacabilità dell'Amministrazione non può spingersi sino a imporre al contribuente di esercitare l'attività d'impresa secondo modalità determinate in via autoritativa. L'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria deve arrestarsi al riscontro dell'inesistenza di un ingiustificato pregiudizio per l'erario, e non può spingersi a imporre al contribuente condotte imprenditoriali tendenti a conseguire maggiori redditi imponibili.

È il caso di sottolineare, in ogni caso, che il contenzioso oggetto della sentenza in commento non avrebbe avuto ragion d'essere se l'Ufficio si fosse reso disponibile all'instaurazione di un contraddittorio serio e approfondito con il contribuente, attraverso il quale si sarebbe avveduto dell'assenza di un risparmio illecito di imposta da parte dell'impresa e della conseguente infondatezza dell'accertamento (19).

Dott. Federico Leone

(1) La dottrina ha posto in luce la sostanziale sovrapponibilità dei concetti di abuso del diritto fiscale ed elusione, quali «*modi di definire un stesso disvalore*», proponendo «*una lettura integrata dei due concetti, ed una collocazione sistematica degli stessi, se non unitaria, quanto meno coordinata e, forse, complementare*»: così BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 742.

(2) Con le sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 (la prima in *Boll. Trib.*, 2009, 484; la seconda in *Boll. Trib. On-line* e la terza in *Boll. Trib.*, 2009, 481) le Sezioni Unite hanno ribadito l'esistenza di un principio generale antielusivo caratterizzato da un duplice fondamento: il primo, riguardante i tributi armonizzati, individuato dalla Cassazione nel principio, stabilito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo il quale «*gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario*», nel senso che «*l'applicazione della normativa comunitaria non può ... estendersi fino a farvi rientrare i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate ... al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario*» (Corte Giust. UE, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa C-255/2002, sentenza *Halifax*, in *Boll. Trib. On-line*); il secondo fondamento, riguardante i tributi non armonizzati, e in particolare le imposte dirette, è rinvenuto dalle Sezioni Unite nelle norme

costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, in particolare nell'art. 53, che introduce i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione. Come è noto, la dottrina maggioritaria ha criticato il fondamento costituzionale della clausola generale antiabuso, osservando che le norme costituzionali sono «norme parametro», che «esprimono principi ai quali il legislatore deve conformarsi», e che non possono essere fonte diretta di un obbligo tributario, il quale sorge, in concreto, soltanto per effetto di quanto stabilito dalle leggi, nel rispetto del principio di riserva di legge (art. 23 Cost.): così TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2009, 257. Si vedano anche V. FICARI, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisprudenziale e certezza normativa*, in nota a Cass. 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Boll. Trib.*, 2008, 1775; G. TABET, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, *ivi*, 2009, 85; M. BEGHIN, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario*, *ibidem*, 1413; F. BRIGHENTI, *Abuso del diritto: sì al recupero dell'imposta, no alle sanzioni*, in nota a Cass. 25 maggio 2009, n. 1204, *ibidem*, 1226; T. MARINO, *Considerazioni critiche sulla costante evoluzione giurisprudenziale in tema di elusione tributaria ed abuso del diritto*, *ibidem*, 425; ID., *Inopponibilità del giudicato "esterno" in ipotesi di pratiche abusive in materia di IVA*, in nota a Corte Giust. UE 3 settembre 2009, causa C-2/08, e Cass. 21 dicembre 2007, n. 26996, *ibidem*, 1404; A. COLLI VIGNARELLI, *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, *ibidem*, 677; G. D'ABRUZZO, *L'abuso del diritto nelle operazioni di leasing nei gruppi di società*, *ibidem*, 1743; V. FICARI, *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, *ibidem*, 997; E. ORSI, *Il sindacato di antieconomicità delle scelte d'impresa tra abuso del diritto e non inerenzia parziale*, *ivi*, 2010, 258; V. FICARI, *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'ICI!*, in nota a Cass. 30 novembre 2009, n. 25127, *ibidem*, 574; D. CONTE, *Imposta comunale sugli immobili, pertinenze e abuso del diritto*, in nota a Cass. 30 novembre 2009, n. 25127, *ibidem*, 572; V. FICARI, *Imposta di registro, riqualificazione delle operazioni realizzate da un fondo di previdenza complementare e abuso del diritto*, in nota a Comm. trib. prov. di Milano 10 febbraio 2010, n. 26, *ibidem*, 1645; CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 472, ss.; PIERRO, *Abuso del diritto: profili procedurali*, in *Giust. trib.*, 2009, 410, s.; e ALBERTINI, *Abuso del diritto: la giurisprudenza di merito si confronta con i principi elaborati dalla Corte Suprema*, *ibidem*, 424, s. Non si può pertanto che convenire con quanti sostengono che i principi antiabuso non scritti, da soli, sono insufficienti, imponendone il citato art. 23 la trasposizione nel sistema tramite apposite norme antielusive (cfr. BEGHIN, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 1786). Infatti, è solo con la mediazione della legge, fonte diretta della disciplina tributaria, che il dovere di contribuzione scolpito nell'art. 53 può trovare concreta attuazione, e non direttamente, come preteso dalle Sezioni Unite, non essendo ogni manifestazione di capacità contributiva assoggettabile a prelievo, ma solo quelle che sono elevate a presupposto dalla legge.

(3) Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Boll. Trib.*, 2009, 486.

(4) Cass., sez. trib., 9 maggio 2002, n. 6599, in *Boll. Trib.*, 2002, 949.

(5) Cass., sez. trib., 3 maggio 2002, n. 6337, in *Boll. Trib.*, 2003, 619.

(6) Cass., sez. trib., 17 settembre 2001, n. 11645, in *Boll. Trib.*, 2003, 706.

(7) Cass., sez. trib., 9 febbraio 2001, n. 1821, in *Boll. Trib.*, 2001, 466.

(8) Circ. n. 30/9/944 del 7 luglio 1983, in *Boll. Trib.*, 1983, 1439; e nota n. 9/517 del 6 settembre 1980, *ivi*, 1980, 1642.

(9) DONATELLI, *Il principio di inerenzia dei costi in relazione all'attività effettivamente svolta dall'impresa*, in *Rass. trib.*, 2000, 1897.

(10) Cass. n. 6599/2002, cit.

(11) Cass., sez. trib., 3 agosto 2001, n. 10649, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass. n. 6337/2002, cit.

(12) Si pensi al caso di un imprenditore che scelga di praticare prezzi al ribasso, adottando una politica aggressiva volta all'acquisizione di nuova clientela, attuando operazioni prive di

valide ragioni economiche, se considerate singolarmente, ma economicamente giustificate se viste nel contesto di un progetto imprenditoriale più ampio.

(13) Cass. n. 1821/2001, cit.

(14) Cass., sez. trib., 26 novembre 2007, n. 24532; e Cass., sez. trib., 7 settembre 2007, n. 18857; entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(15) Cass., sez. trib., 11 gennaio 2008, n. 417, in *Boll. Trib. On-line*; la sentenza citata pare confondere il metodo analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), con quello induttivo-extracontabile, disciplinato nell'art. 39, secondo comma, tuttavia, nel caso oggetto della decisione della Corte, l'Ufficio non aveva rideterminato *tout court* il reddito complessivo, ma solo il volume dei ricavi. Inoltre, Cass., sez. trib., 14 aprile 2003, n. 5870, in *Boll. Trib.*, 2003, 1338.

(16) Cass. n. 6337/2002, cit.

(17) Si vedano Cass., sez. trib., 25 maggio 2002, n. 7680, in *Boll. Trib.*, 2003, 141; Cass., sez. trib., 24 luglio 2002, n. 10802, *ivi*, 2002, 1666; Cass. n. 5870/2003, cit.; Cass., sez. trib., 25 settembre 2006, n. 20748, in *Boll. Trib. On-line*.

(18) È il caso di sottolineare che, secondo quanto stabilito dalla Cassazione in materia di clausola antiabuso, la qualificazione come abusiva di una condotta può ricorrere anche quando lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, ma non esclusivo. L'abuso del diritto è quindi ravvisabile anche quando concorrano altre ragioni economiche, oltre appunto al risparmio fiscale, a giustificare l'operato del contribuente, qualora l'Agenzia delle entrate non ritenga tali ragioni apprezzabili.

(19) MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 164; TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1056; RENDA, *L'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente e l'auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato*, in *Rass. trib.*, 2007, 245; e PIERRO, *Abuso del diritto: profili procedurali*, cit., 412 ss.

## I

**Accertamento imposte sui redditi e IVA – Accertamento – Avviso di accertamento – Adozione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Costituisce una condizione di procedibilità dell'accertamento – Nullità dell'accertamento non solo in caso di verifica, ma per qualunque altra forma di controllo condotta a carico del contribuente – Consegue.**

**Accertamento imposte sui redditi e IVA – Accertamento – Avviso di accertamento – Adozione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Obbligo di attendere le eventuali osservazioni del contribuente – Omissione – Nullità dell'accertamento – Consegue.**

**Accertamento imposte sui redditi e IVA – Accertamento – Avviso di accertamento – Adozione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Nullità dell'accertamento non solo in caso di verifica svolta presso la sede del contribuente, ma per qualunque altra forma di controllo condotta a carico del contribuente anche presso la sede dell'Ufficio precedente – Consegue.**

**Accertamento imposte sui redditi e IVA – Accertamento – Avviso di accertamento – Adozione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Necessità di oggettivi motivi d'urgenza giustificanti l'adozione anticipata dell'accertamento indipendenti dal comportamento dell'Ufficio finan-**