



Corte di Cassazione

Sezione V
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 04/04/2008 n. 8772

Intitolazione:

Imposte e tributi - Accertamento - Disposizioni antielusive -
Abuso di diritto - Natura - Ambito di applicazione.

Massima:

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.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

Testo:

Svolgimento del processo

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate ricorrono per cassazione deducendo quattro motivi avverso la sentenza 496/01/02 del 16 maggio 2003 con cui la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna rigettava l'appello dell'Ufficio delle entrate Imposte dirette di Ravenna avverso la pronuncia di primo grado che aveva accolto pressoché integralmente il ricorso della C. spa (ora E. spa) avverso avviso di accertamento di maggior imponibile IRPEG ed ILOR per l'anno 1992. La E. spa resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Il ricorso del Ministero deve essere dichiarato inammissibile; mentre deve essere preso in esame il ricorso della Agenzia, che nel suo insieme merita accoglimento.

Con il primo motivo di ricorso la Amministrazione deduce violazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 546, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

La contestazione riguarda - in primo luogo - il rilievo attinente al recupero di L. 18.691.440.000, quali accreditamenti su fondi riservati sul conto della B.L. di Ginevra.

La Commissione Tributaria Regionale ha annullato il rilievo sul presupposto che le dichiarazioni rese in sede penale dai sig.ri G.B. e L.P. (quest'ultimo Presidente della C. s.p.a.) "non sono corroborate da alcun apporto documentale" e che ad esso "non può riconoscersi altra portata se non quella indiziaria".

Il motivo risulta fondato.

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.

Il Giudice di merito non poteva dunque limitarsi alla apodittica asserzione secondo "mancavano i riscontri documentali"; doveva invece procedere ad una valutazione globale degli elementi disponibili spiegando - se mai - perché le dichiarazioni dei sig.ri B.G. e L.P. sono da ritenere poco credibili.

Il motivo coinvolge anche il rilievo relativo alla riduzione di L. 669.280.000 delle quote di ammortamento su cespiti dedotte in misura superiore a quella prevista dall'an. del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67,

comma 1); per il quale la Commissione afferma che "non vi e' alcuna prova che possa vedere coinvolta la C. spa in quelle "tangenti" che L.P., gia' Presidente della C. s.p.a., avrebbe incassato da societa' del G.F. su forniture di automezzi. Anche sotto questo profilo la pronuncia di merito appare del tutto apodittica e deve essere cassata. La difesa erariale ha indicato puntuali passaggi documentali che possono indurre a ritenere che la contribuente abbia tratto beneficio dal conto "in nero" che la societa' I. concedeva alla C. mediante versamenti all'estero (in Svizzera) su forniture di automezzi. Era obbligo del giudice di merito valutare questi elementi e spiegare perche' non possono essere ritenuti sufficienti ai fini della prova indiziaria consentita nel giudizio tributario.

Con il secondo motivo la Amministrazione deduce motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, circa elementi negativi di reddito per L. 813.904.586, imputati all'anno non di competenza in violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 1; contesta la pronuncia in relazione al rilievo n. 4, in relazione al quale la sentenza impugnata afferma che la societa' avrebbe imputato i costi all'anno in cui "hanno conseguito il requisito della certezza e della determinabilita'".

L'Ufficio aveva al riguardo precisato che nonostante le fatture dei costi portassero la data del 1992, le prestazioni ivi descritte, nonche' i corrispondenti ricavi, erano riferibili al 1991. La Commissione non si e' data carico di analizzare nel merito il rilievo, limitandosi ad una affermazione tanto categorica, quanto immotivata, che determina l'accoglimento anche di questo motivo.

Con il terzo motivo si deduce violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in relazione a costi non deducibili pari a L. 97.028.392, per assicurazioni del personale.

In relazione al rilievo 6 la Commissione si limita ad affermare che "devono ritenersi deducibili in quanto inerenti l'attivita' d'impresa" i premi assicurativi in questione.

La Amministrazione pero' sottolinea che nell'avviso di accertamento si precisava che "inoltre, analizzata la documentazione prodotta a seguito di richieste tramite Mod. 55... si evince che tali spese non sono sufficientemente documentate mancando la distinta relativa sia alle somme assicurate che agli assicurati beneficiari. Anche su tale punto la sentenza tace del tutto.

Cio' configura da un lato il vizio di motivazione della pronuncia e dall'altro la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, che contiene la disciplina della imputazione dei costi e dei ricavi.

Con il quarto motivo viene dedotta violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 14, comma 7 bis, nel testo introdotto dal D.L. n. 372 del 1992, art. 7 bis, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Il motivo merita accoglimento.

La sentenza impugnata cosi' motiva: "da ultimo quanto a quel recupero di L. 12.500.000.000 da minusvalenze su partecipazioni, anch'esso non ammesso a tassazione dal Giudice a quo, resta solo da osservare come l'ufficio non proponga argomenti nuovi tali da porre in discussione quanto sul punto affermato dal Giudice anzidetto. Si legge appunto nella sentenza appellata, cui si rimette anche la parte appellata la quale nulla aggiunge al riguardo, che: non e' difficile comprendere come l'operazione per la peculiarita' dei soggetti intervenuti e per l'oggetto della transazione, sia stata posta in essere allo scopo di ottenere un risparmio di imposta, in assenza di valide ragioni economiche che la giustificino il dato legislativo costituito dalla L. n. 408 del 1990, art. 10, che non classifica l'usufrutto su "azioni fra le possibili operazioni elusive - e dalla L. n. 429 del 1992, art. 7 bis, che non riconosce il credito su imposta relativamente (solo) ai contratti di usufrutto con cedenti esteri per le operazioni compiute dopo il 10 novembre 1992 - porta tuttavia ad escludere, in relazione al presente accertamento il disconoscimento dei benefici "fiscali conseguiti". Considerazioni quest'ultime che vengono fatte proprie anche da questo collegio, che ritiene anch'esso di nulla dovere aggiungere o emendare.

Il motivo pone il delicato problema della "elusione fiscale"; e dei limiti entro cui essa puo' dar luogo ad atti che vengano dichiarati privi di efficacia, almeno nei confronti della Amministrazione. La prima risposta di questa Corte a simile quesito e' 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 puo' 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 del 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 societa' od enti) non si applicano per gli utili percepiti dall'usufruttuario allorché 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 - e' 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 puo' 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 nullita' 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, e' 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 nullita' per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.); la relativa prova puo' 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 e' 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 nullita' per "abuso di diritto" cioe' 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 nullita' dei contratti, la cui validita' ed opponibilita' alla Amministrazione abbia costituito oggetto dell'attivita' assertoria delle parti. Le questioni risultano tutt'ora pendenti.

Nelle sentenze 20398 e 22932 si prospetta pero' 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.

Questo, seconda via - attraverso cui e' possibile raggiungere il

risultato sostanziale perseguito dalle tre sentenze del 2005 - e' 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 costituiscano "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. Ne' comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso. Infine, sul piano processuale: poiche' il principio della irrilevanza fiscale degli atti in abuso di diritti deriva dalla normativa comunitaria e' consentito introdurre nel giudizio di cassazione la problematica dell'abuso del diritto, purché 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 liceita' 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 legalita' e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale. A cio' si aggiunge l'esigenza fondamentale di non invadere il campo della liberta' d'impresa, garantito dall'art. 42 Cost.".

La sentenza sottolinea pero' che "successivamente alle citate sentenze di questa Corte n. 20318 e 22398 del 2005 e' intervenuta la decisione della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C - 255/02, Halifax plc 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 validita', 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 e' ripresa dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. E' significativo rilevare che l'espressione usata dalla Corte per definire il c.d. abuso del diritto, nei termini gia' riportati, e' 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 diversita' 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) della Corte di Giustizia delle Comunità europee la 6^a direttiva CEE n. 77/388/CEE aggiunge nell'ordinamento comunitario, direttamente applicabile in quello nazionale, 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 stata 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 dell'art. 2502 c.c., comma 2, (nel testo vigente nel 1989), ancorché 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".

Non solo, si è chiesto alla Corte Europea di pronunciarsi se l'esigenza di impedire gli effetti di "abusi di diritto" non debbano indurre a disconoscere gli effetti del giudicato esterno (ordinanza n. 26996 del 21 dicembre 2007); e si prospettata l'eventualità che il regime fiscale agevolativo di cui 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".

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso del Ministero, accoglie il ricorso 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.