



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 20

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|----------------|-----------------|----------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>GOLIA</u> | <u>ALFREDO</u> | Presidente <i>relatore</i> |
| <input type="checkbox"/> | <u>BERETTA</u> | <u>GIUSEPPE</u> | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | <u>PEPE</u> | <u>AGOSTINO</u> | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 7628/08
depositato il 10/07/2008

- avverso AVVISO LIQUIDAZIONE E IRR. SANZIONI n° 20032V0027332 REGISTRO 2003

contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO MILANO

proposto dal ricorrente:

difeso da:

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 7628/08

UDIENZA DEL

12/02/2009

ore 15:00

SENTENZA

N°

118/20/09

PRONUNCIATA IL:

12/02/09

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

07/04/09

Il Segretario



(segue)

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 6599/08

UDIENZA DEL

12/02/2009

ore 15:00

OGGETTO DELLA DOMANDA

Annullamento di avviso di liquidazione e irrogazione di sanzioni relativi alle imposte di Registro, ipotecarie, e catastali anno 2003.

Motivi della decisione

Con l'avviso di liquidazione di cui all'oggetto l'Agenzia delle Entrate negava al ricorrente Sig. _____ il diritto alle agevolazioni fiscali "prima casa" utilizzato in occasione dell'acquisto dell'immobile nella via Marmolada 8 di _____ registrato il 3 giugno 2003 in quanto per poterne beneficiare aveva venduto insieme alla moglie il 10% di due altre abitazioni nello stesso comune di _____ ai propri figli. Ciò al solo scopo di non apparire proprietari "esclusivi" delle stesse, e di non perdere l'opportunità di godere dell'agevolazione fiscale per "l'acquisto della prima casa" di Via Marmolada (nota II bis lettera b) della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986 Imposta di Registro).

L'Agenzia, quindi, con l'atto impugnato ha ritenuto il comportamento dei coniugi _____ una manovra elusiva per poter illegittimamente risparmiare sulle imposte dovute. Con l'avviso di liquidazione impugnato le ha recuperate, irrogando le conseguenti sanzioni.

Nel ricorso la parte ricorrente sostiene che la vendita del 10% delle due abitazioni non fu fatta per lo scopo di risparmiare sulle imposte di Registro, ipotecarie e catastali ma per recuperare liquidità per l'acquisto di Via Marmolada. Comunque a tale vendita, alla luce della normativa vigente, non sono applicabili le regole dell'"elusione fiscale" e, quindi, l'inopponibilità all'Amministrazione Finanziaria in quanto non è ricompresa tra le operazioni indicate puntualmente nel terzo comma dell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973, la norma in vigore che più precipuamente tratta del fenomeno dell'elusione fiscale.

Richiede, perciò, in via principale l'annullamento dell'avviso di liquidazione; in via subordinata che non vengano applicate le sanzioni avendo comunque agito nel rispetto della legge.

La richiesta principale del ricorso non può trovare accoglimento.

Questo Collegio non ha dubbi: i coniugi _____ vendettero il 10% dei due appartamenti in Arese per una somma poco superiore a 19.000 euro per l'obiettivo principale di risparmiare imposte per oltre 30.000,00 euro.

La vendita non fu simulata, non fu fittizia, ma rappresentò il necessario strumento per beneficiare di un'agevolazione fiscale che altrimenti non sarebbe spettata.

Induce a tale convinzione in primis la quasi contestualità tra la vendita "elusiva" e l'acquisto della "prima casa", ma soprattutto l'irragionevole rinuncia alla piena proprietà di due case per soli 19.000 euro. Per fare liquidità bastava vendere una quota di una sola proprietà senza necessità di frazionarne due.

Ma è evidente che essi intesero adeguarsi formalmente e pedissequamente ai requisiti richiesti per ottenere l'agevolazione fiscale: tra questi vi era quello di non essere proprietari "esclusivi" di altri immobili nello stesso comune della nuova casa da acquistare.

Bisognava liberarsi, quindi, ad ogni costo di una quota seppure minima delle due case di Arese e nella maniera meno costosa. Così fu fatto.

C'è ora da stabilire se la vendita, regolarmente e realmente effettuata, possa ritenersi elusione fiscale non opponibile al Fisco ai sensi dell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973, o comunque elusione fiscale non consentita.

Si osserva:

L'operazione dei Signori non può essere ritenuta elusiva ai sensi dell'art 37bis D.P.R. 600/1973 in quanto non rientra tra quelle elencate nel terzo comma dello stesso articolo, come giustamente ha eccepito parte ricorrente.

Si può anche serenamente affermare che nessuna norma scritta del nostro ordinamento essi hanno violato.

Non si può e non si deve negare, però, che essi hanno utilizzato un negozio giuridico astrattamente lecito per il principale obiettivo di ottenere una agevolazione fiscale che altrimenti non avrebbero ottenuto.

Essi hanno usato il diritto forzandone le regole, *abusandone*.

Questo Collegio è convinto che dai principi generali del nostro ordinamento, emerge chiaramente la generale regola **non scritta** che non si possano utilizzare gli strumenti giuridici leciti offerti dall'ordinamento per una causa diversa da quella per la quale lo strumento era stato concepito e per ottenere dei vantaggi che l'ordinamento non intendeva offrire o addirittura vietare.

La regola parte dalla Costituzione che impone ad ogni cittadino il dovere di solidarietà economica e sociale, l'iniziativa economica improntata all'utilità comune, il dovere di ciascuno di contribuire ai costi della spesa pubblica (artt 2, 41,53 Cost.); passa attraverso i principi della buona fede, della tutela dell'affidamento e il contratto in frode alla legge previsti dal codice civile; si riconsolida nell'art. 10 dello Statuto del Contribuente che impone comportamenti tra cittadini e Fisco – "improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

In ogni suo campo il diritto va quindi usato attenendosi ai principi della buona fede e della tutela dell'affidamento. Un uso diverso di esso costituisce **abuso** che va contrastato dal legislatore con norme specifiche nei campi in cui è facile prevedere dove possa nascondersi, ma anche da parte di chi istituzionalmente è tenuto a far rispettare le regole scritte e non scritte del nostro ordinamento nei vuoti lasciati dal legislatore.

E' stato autorevolmente detto che il contrasto all'abuso del diritto è una vera e propria espressione di civiltà giuridica.

Le convinzioni di questo Collegio non sono certo innovative: trovano la loro origine, traggono la loro forza e conferma in numerose decisioni della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia Europea.

Dalle sentenze 20398 e 22932 del 2005 fino a recentissime decisioni dalla nostra Corte di Cassazione è stato affermato e ripetuto con sempre maggiore convinzione il seguente principio: è immanente nell'ordinamento comunitario e in quello nostro interno una regola generale **non scritta** che vieta "l'abuso del diritto" in ogni suo campo, nonché l'elusione fiscale che ne è una applicazione in campo tributario.

La Corte di Giustizia europea con sentenza del 21 febbraio 2006 (HALIFAX) ha affermato a chiare lettere che rappresentano abuso del diritto tutte le operazioni che hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Quindi per esservi abuso non è necessario che l'operazione abbia lo scopo esclusivo del vantaggio fiscale, potendo coesistere tale scopo con altri di minore peso.

Il diritto comunitario e le sentenze della Corte di Giustizia Europea, per la loro sovranazionalità, si impongono agli ordinamenti ed ai giudici degli Stati membri della CE (art. 117 Cost.).

Il nostro Supremo Collegio- sentenza 21221/2006- non è rimasto insensibile alla interpretazione e al monito della sovraordinata Corte Europea, sottolineando che con tale decisione per la prima volta è stata affermata con chiarezza l'esistenza di una clausola generale anti abuso che deve essere intesa come un canone interpretativo **del sistema fiscale in generale** (imposte dirette e imposte indirette), e che la nozione di abuso prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta delle operazioni: la caratteristica del comportamento abusivo, a differenza delle ipotesi di frode, è quello del compiere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali.

Quindi il giudice nei procedimenti in cui si discuta se al contribuente spettino i richiesti vantaggi fiscali deve valutare se le operazioni siano state compiute per valide ragioni economiche proprie o prevalentemente per lo scopo di ricavarne un vantaggio fiscale.

Tali principi sono stati riaffermati e consolidati in altre sentenze del Supremo Collegio. Tra esse si segnalano la 10257/2008, la 25374/2008.

Da ultimo per eliminare qualsiasi dubbio sull'esistenza di un generale divieto non scritto dell'abuso di diritto/elusione fiscale, le Sezioni Unite – sentenza 30055/2008- hanno affermato che il divieto dell'abuso del diritto è regola generale dettata non solo dal diritto comunitario ma, per le imposte dirette, anche da principi della nostra Costituzione (in particolare dal primo e secondo comma dell'art. 53) che impongono a tutti i cittadini di partecipare alla spesa pubblica in base alla propria capacità contributiva in un sistema tributario "informato a criteri di progressività".

Quindi è fin dall'entrata in vigore della nostra Costituzione che esiste un generale divieto di utilizzare i strumenti giuridici anche leciti allo scopo di evadere o anche solo di aggirare l'obbligo di concorrere alla spesa pubblica secondo la propria capacità contributiva.

Sommariamente esaminata la giurisprudenza interna e comunitaria, in conclusione si osserva:

nel diritto comunitario come negli ordinamenti interni si è pervenuti al convincimento che l'elusione fiscale possa essere combattuta efficacemente solo con una regola generale che vieti comunque le operazioni ideate per aggirare il Fisco.

Questo per la constatazione che per la rapida evoluzione dei rapporti economici, per il continuo evolversi degli strumenti giuridici il legislatore non può prevedere e anticipare tutti i casi in cui si può nascondere l'abuso del diritto.

La regola astratta non preclude al legislatore di coprire con regole specifiche quei settori – trasformazioni societarie, compravendite azionarie sospette, ecc.– dove c'è maggior pericolo di elusione fiscale, ma il criterio casistico non può e non deve essere adottato come criterio esclusivo di lotta all'elusione fiscale. Va respinta la richiesta di chi, in base ad un invocato e spesso abusato principio di certezza del diritto, voglia vedere affermata la regola che non vi è elusione fiscale se non vi è la norma specifica che la preveda.

Allo stato attuale nel nostro sistema fiscale il metodo casistico e la regola generale **non scritta** convivono: le leggi specifiche antielusive che pure esistono nel nostro ordinamento altro non sono che l'articolazione della regola generale.

Questa Commissione condivide la diffusa preoccupazione che un ricorso eccessivo e meccanico al contrasto dell'abuso di diritto possa frustrare l'iniziativa economica privata o che possa menomare

l' incompressibile diritto dei contribuenti di poter scegliere tra i negozi giuridici quello che porta al minor carico fiscale.

Nè si nasconde la difficoltà di applicare ai casi concreti la generale regola di contrasto all'elusione. Chi è chiamato a farla rispettare si deve muovere sullo stretto confine tra lecito e illecito, tra consentito non consentito.

Ma tutto questo non può portare alla resa nei confronti di chi usa il diritto al solo scopo di aggirarlo.

Si rendono, perciò, indispensabili legislatori vigili che, per la globalizzazione dell'economia, siano pronti a regolamentare anche a livello internazionale tutti i nuovi casi e settori in cui compare l'elusione.

Servono funzionari del Fisco e giudici tributari preparati e di buon senso capaci di stabilire correttamente se una determinata operazione non prevista specificamente dal legislatore rappresenti o meno elusione fiscale.

Servono soprattutto contribuenti che si comportino col Fisco con spirito di collaborazione e buona fede (art. 10 Statuto del contribuente) e che facciano un oculato uso dell'istituto dell'interpello nei casi dubbi (art. 11 dello Statuto del Contribuente).

Respinta per tutte le ragioni dette la richiesta principale del contribuente, si ritiene di poter accogliere la sua richiesta subordinata relativa alle sanzioni.

L'operazione elusiva fu posta in essere nel 2003, prima del consolidarsi di un'interpretazione giurisprudenziale chiara sul tema dell'elusione fiscale.

Ai sensi dell'articolo 8 del D.Lgs 546/1992 "per le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni" si possono dichiarare non applicabili le sanzioni irrogate. Per gli stessi motivi si compensano le spese di causa.

P.Q.M.

LA COMMISSIONE

Accoglie in parte il ricorso, annullando le sanzioni irrogate. Conferma nel resto l'atto impugnato
Spese compensate.

Milano, 12 febbraio 2009

Il Presidente est.

Dott. Alfredo Galia

