

Cass. Sez. Tributaria 6.7.2012 n. 11357 – elusione – nuova frontiera: inventare l'imposta – alla faccia dell'art. 23 Cost. e dello statuto del contribuente – anche quello mongolo : v. infra variae n. 2

Massima: non costituisce operazione elusiva la condotta di chi fa una donazione a favore dei figli per aiutarli nell'acquisto della prima casa o per il loro avvenire, anticipando in questo modo gli effetti della successione. Tale operazione, anche se comporta come conseguenza un risparmio fiscale, non costituisce elusione atteso che non sussiste un uso distorto della norma tributaria.

*

In materia fiscale lo studio ha ottenuto la sentenza Cass. Sez. Tributaria 06 luglio 2012 n. 11357, che ha ottenuto più di un commento favorevole dalla dottrina, ottenendo un arresto – pensiamo momentaneo – della furia anti elusiva della suprema Corte.

I principi sull'elusione tributaria che si vanno affermando in Italia partono da un solo concetto: che il cittadino lavora allo scopo di pagare le tasse, e deve pagarle anche se agisce in modo perfettamente regolare per non pagarle, anche nel caso in cui la legge proprio non preveda che le paghi.

Ciò ovviamente travolge il principio costituzionale che ogni prestazione a carico del cittadino deve essere prevista dalla legge (Cost. art. 23).

Ogni cittadino che compie una attività economica deve dunque porsi il problema: come posso svolgerla pagando più tasse possibile?

La certezza del diritto va a farsi benedire. Insieme con la certezza del diritto, va a farsi benedire la tranquillità del contribuente. Non gli basta infatti, per essere al sicuro dal fisco, essere onesto. Può annotare tutte le operazioni che compie nelle sue scritture e sui registri previsti, senza nascondere né falsificare nulla: ma non sarà mai al sicuro da una azione del fisco basata sull'accusa di elusione.

La sentenza qui riportata lo dimostra: il fisco ha perso in tutti i gradi di giudizio, ma il contribuente, un privato padre di famiglia, che aveva donato ai figli un terreno perché si procurassero un appartamento ciascuno (vendendo il terreno a un costruttore che li aveva pagati il giusto, in parte mediante permuta (vendendo a sua volta a loro due degli appartamenti che egli andava a costruire sul terreno), e in parte in denaro, rimasto sempre nella disponibilità dei figli (che gli appartamenti dovevano anche arredarsi), è stato perseguitato per 7 anni, ed è morto prima di vedere la cassazione confermare che non era un evasore, ma solo uno che aveva compiuto un atto di liberalità verso i figli. E naturalmente ha vinto le spese solo in grado di cassazione, e nella ingiusta misura standard che la cassazione usa in via ... iniquitativa.

Ecco il testo

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SCHIRO' Stefano - rel. Presidente -
Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -
Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -
Dott. CARACCIOLO Giuseppe - Consigliere -
Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

AMMINISTRAZIONE DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, e AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, domiciliate in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che le rappresenta e difende per legge;

- ricorrenti -

contro

D.R., elettivamente domiciliato in Roma, viale dei Parioli 180, presso l'avv. ANTONINI GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende, insieme con l'avv. Enzo Paiar, del Foro di Trento, per procura in atti;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Trento n. 46/06, depositata il 27 settembre 2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza in data 30 gennaio 2012 dal relatore, cons. Stefano Schirò;

uditi, per le ricorrenti, l'avvocato dello Stato Sergio Fiorentino, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso, e per il controricorrente l'avv. Giuseppe Antonini, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il Pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale, Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

FATTO

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Commissione tributaria di secondo grado di Trento, con la sentenza indicata in rubrica, confermando la decisione di primo grado e respingendo l'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria, ha disconosciuto il fondamento della ripresa fiscale operata dall'Ufficio, che aveva ravvisato finalità ed effetti elusivi in una operazione negoziale posta in essere dal contribuente D.

R. nel corso del 1998. Questi, infatti, in data 27 aprile 1998, con due distinti atti aveva donato ai figli Rita e Giampaolo un terreno di sua proprietà, per il quale alcuni giorni prima aveva effettuato un frazionamento. I donatari con atto in data 1 luglio 1998 avevano venduto alla Cheope Costruzioni s.r.l. le particelle catastali risultanti dal frazionamento per il prezzo complessivo di L. 456.630.000, prevedendosi nel contratto che il corrispettivo fosse regolato con il trasferimento di due appartamenti che la Cheope stava costruendo, per i rispettivi prezzi dichiarati di L. 165.000.000 e L. 155.000.000, mentre la differenza era versata in contanti.

In data 6 aprile 2005 l'Ufficio notificava avviso di accertamento, disconoscendo ai fini fiscali gli effetti degli atti di donazione ed imputava al D., quale donante, la plusvalenza imponibile ex art. 67 T.U.I.R., con conseguente accertamento della maggiore imposta ai fini Irpef per l'anno 1998 di Euro 50.668,18, oltre a sanzioni.

La Commissione di secondo grado motivava la propria decisione, osservando che:

- come già rilevato dai giudici di primo grado, non vi erano motivi per dubitare della concreta volontà del donante di beneficiare i propri figli per aiutarli a inserirsi e a compiere scelte, quale l'acquisto della prima casa, determinanti per il loro avvenire, anticipando così gli effetti della successione;
- i motivi prospettati dall'Ufficio non presentavano le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza necessari per configurare la presunzione sulla base della quale l'Ufficio stesso aveva effettuato la ripresa;
- la irregolarità dell'operazione non era stata dimostrata né in ordine ai pagamenti effettuati, rimasti sempre nella disponibilità dei donatari, né con riferimento alla scansione temporale delle diverse operazioni negoziali poste in essere, fermo restando che la tesi dell'Ufficio non poteva essere sostenuta aprioristicamente, ma doveva essere valutata con riferimento alla singola fattispecie concreta;
- il problema fiscale sollevato dall'Amministrazione esisteva, ma era stato successivamente risolto dal legislatore con il D.L. n. 223 del 2006, art. 37, commi 38 e 39, che aveva reso imponibile la plusvalenza realizzata in seguito alla vendita di immobili ricevuti per donazione.

Avverso tale sentenza hanno proposto ricorso per cassazione, sulla base di due motivi, l'Amministrazione dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate.

Il D. ha resistito con controricorso.

DIRITTO

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.

Con il primo motivo le ricorrenti denunciano vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione, deducendo che la Commissione di secondo grado ha argomentato solo in modo vago e generico

sulla rilevanza dei numerosi elementi di fatto dedotti dall'Amministrazione, che delineavano un comportamento negoziale antieconomico e contrastante con la comune esperienza, secondo cui i soggetti che intendono realizzare un effetto giuridico tendono a porre in essere il minor numero possibile di negozi.

Deducco altresì che i giudici di appello, rilevando che il problema fiscale esisteva ma era stato successivamente risolto dal legislatore con successiva normativa che aveva reso imponibile la plusvalenza realizzata in seguito alla vendita di immobili ricevuti per donazione, erano caduti in evidente contraddizione, perché da un lato avevano percepito il profilo elusivo dell'operazione, ma nello stesso tempo avevano rigettato le tesi dell'Ufficio sulla base di un ragionamento privo di sostegno logico. Con il secondo motivo le ricorrenti denunciano violazione di legge e in particolare del principio di non opponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti abusivi o elusivi della normativa fiscale. Al riguardo deducco che:

- la possibilità di configurare un abuso degli strumenti giuridici negoziali da parte dei contribuenti, con conseguente inopponibilità al Fisco degli effetti tributari di tale abuso, passa per un accertamento in fatto, volto a chiarire se la finalità elusiva sia stata essenziale e dunque la ragione economica puramente marginale;
- la potenzialità elusiva della fattispecie concreta rimessa alla valutazione del giudice di appello si compendia nell'accertamento della predisposizione, da parte del proprietario del terreno, di un frazionamento volto a scorporare le particelle edificiali in data anteriore di pochi giorni alla donazione e tipicamente funzionale alla compravendita delle stesse particelle, seguita dopo pochi mesi;
- il risultato di tale indagine, nella prospettazione fornita dall'Ufficio, era che l'operazione posta in essere attraverso una serie di operazioni negoziali altro fine non potesse avere che quello di eludere le imposte previste per la stessa operazione se realizzata in un'unica operazione.

La censura è conclusivamente illustrata con il seguente quesito di diritto ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c.: "dica la Suprema Corte se nelle ipotesi di doppio trasferimento di uno stesso immobile, prima titolo gratuito e poi a titolo oneroso, caratterizzato da un previo frazionamento strettamente funzionale alla vendita nonché dalla mancanza di prova circa il destinatario del pagamento del prezzo, il generale principio di non opponibilità degli atti essenzialmente volti al risparmio fiscale operi per la cessione a titolo gratuito, consentendo l'imputazione della plusvalenza accertata in capo al dante causa in tale negozio".

2. Il primo motivo è inammissibile.

La Commissione tributaria di secondo grado, sulla base degli elementi di fatto disponibili e con motivazione sintetica ma idonea a dare conto del ragionamento posto a base della decisione, ha ritenuto che l'intento elusivo dedotto dall'Amministrazione finanziaria non era stato dimostrato. Infatti risultava accertato che i pagamenti ricevuti dai donatari erano rimasti sempre nella loro disponibilità, mentre la scansione temporale ravvicinata delle diverse operazioni poste in essere

non aveva rilevanza probatoria. Non vi erano inoltre motivi per dubitare della concreta volontà del donante di beneficiare i propri figli per aiutarli nell'acquisto della prima casa, anticipando gli effetti della successione, con la conseguenza che le ragioni prospettate dall'Ufficio non presentavano le necessarie caratteristiche di presunzioni gravi, precise e concordanti.

A tale accertamento di fatto, sorretto da congrue argomentazioni, le ricorrenti, lungi dal dedurre specifici vizi di motivazione, hanno contrapposto una diversa valutazione, ritenuta preferibile, delle risultanze processuali, secondo un iter logico giuridico chiaramente finalizzato a indurre la corte ad un riesame del merito della controversia non consentito in sede di legittimità. Inoltre le ricorrenti non hanno illustrato il motivo di censura - ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., applicabile alla fattispecie *ratione temporis*, in quanto la sentenza impugnata è stata depositata il 27 settembre 2006 - con la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume contraddittoria, ovvero delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione, attraverso un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità e da evitare che all'individuazione di detto fatto controverso possa pervenirsi solo attraverso la completa lettura della complessiva illustrazione del motivo e all'esito di un'attività di interpretazione svolta dal lettore (Cass. S.U. 2007/20603; Cass. 2007/16002; 2008/8897). Resta assorbito in tale decisivo rilievo la censura mossa per contraddittorietà della motivazione, per avere il giudice dell'appello osservato che "il problema fiscale esiste" ma è stato successivamente risolto dal legislatore con successiva normativa che ha reso imponibile la plusvalenza realizzata in seguito alla vendita di immobili ricevuti per donazione, trattandosi comunque all'evidenza di argomentazione marginale e residuale, estranea alla ratio decidendi e riferita in generale alla problematica astratta della possibile portata elusiva della vendita di immobili ricevuti per donazione.

3. Anche il secondo motivo è inammissibile.

Osserva al riguardo il collegio che il quesito di diritto che, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., la parte ha l'onere di formulare espressamente nel ricorso per cassazione a pena di inammissibilità, deve consistere in una chiara sintesi logico-giuridica della questione sottoposta al vaglio del giudice di legittimità, formulata in termini tali per cui dalla risposta - negativa od affermativa - che ad esso si dia discenda in modo univoco l'accoglimento od il rigetto del gravame (Cass. S.U. 2007/20360; 2007/23732; Cass. 2008/1906). In particolare il quesito di diritto è inconferente, con conseguente inammissibilità del motivo di ricorso - dovendosi assimilare il quesito inconferente alla mancanza di quesito - allorchè la risposta, anche se positiva per l'istante, risulta comunque priva di rilevanza nella fattispecie, in quanto il quesito stesso non è attinente alle risultanze degli atti di causa, sicchè il ricorrente non ha interesse a proporre proprio quel quesito dal quale non può trarre alcuna utile conseguenza concreta ai fini della decisione della controversia (cfr. Cass. S.U. 2007/14385; 2007/22640).

Nel caso di specie il quesito proposto dalle ricorrenti si fonda sull'affermazione di circostanze di fatto, quale la mancanza di prova circa il destinatario del pagamento del prezzo, invece espressamente escluse dal giudice del merito - che sul punto ha rilevato che i pagamenti ricevuti dai donatari sono rimasti sempre nello loro disponibilità - e comunque su di una ricostruzione del fatto difforme da quella accertata nella sentenza impugnata, nella quale si è dato atto che non vi erano motivi per dubitare della concreta volontà del donante di beneficiare i propri figli per aiutarli a inserirsi e a compiere scelte, quale l'acquisto della prima casa, determinanti per il loro avvenire, anticipando così gli effetti della successione, e che i motivi prospettati dall'Ufficio non presentavano le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza necessari per configurare la presunzione sulla base della quale l'Ufficio stesso aveva effettuato la ripresa a tassazione, fermo restando che in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (Cass. S.U. 2008/30055).

Le considerazioni che precedono conducono alla dichiarazione d'inammissibilità del ricorso e le spese del giudizio di cassazione, da liquidarsi come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso e condanna in solido le ricorrenti al pagamento delle spese del giudizio di cassazione, che si liquidano in Euro 3.100,00, di cui Euro 3.000,00 per onorari, oltre a spese generali e accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 30 gennaio 2012.

Depositato in Cancelleria il 6 luglio 2012

La sentenza è stata commentata su Diritto e Giustizia – quotidiano giuridico della casa editrice Giuffrè, nel numero del 12 luglio 2012, dal tributarista **Enzo Di Giacomo**, come segue

risparmio fiscale

Donazione, operazione non elusiva

Fare una donazione a favore dei figli per aiutarli nell'acquisto della prima casa o per il loro avvenire, anticipando in questo modo gli effetti della successione, non è un'operazione elusiva.

Quanto precede è contenuto nella sentenza 6 luglio 2012, n. 11357 della Corte di Cassazione, secondo cui tale operazione, anche se comporta come conseguenza un risparmio fiscale, non costituisce elusione atteso che non sussiste un uso distorto della norma tributaria.

Abuso del diritto.

In ambito civile l'abuso si evidenzia come uso improprio di un diritto soggettivo attribuito dall'ordinamento giuridico a un suo membro, mentre quello del diritto tributario si manifesta come aggiramento di una norma fiscale sfavorevole, al fine dell'applicazione di una norma agevolativa, mediante l'utilizzo di strumenti giuridici contemplati e disciplinati da altra e diversa norma. Nel caso di abuso del diritto tributario, l'atto non risulta abusivo in relazione alla norma che lo disciplina, ma in riferimento ad un'altra che lo contempla a fini fiscali.

La SC ha ritenuto che in ambito tributario il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che impedisce al contribuente di conseguire vantaggi fiscali mediante l'uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni apprezzabili dal punto di vista economico che possano giustificare l'operazione (Cass. 20 maggio 2011, n. 11236). Tale principio è applicabile a tutti i settori dell'ordinamento fiscale, a prescindere dalla natura fittizia o fraudolenta dell'operazione posta in essere ed incombe sul contribuente l'onere della prova sull'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti (Cass. 23 dicembre 2008, n. 30055; 4 aprile 2008, n.8772; contra Cass. 12 maggio 2011, n. 10383). Una recente sentenza della Cassazione ha posto in luce che l'elusione fiscale assurge anche a reato se il contribuente ha violato le specifiche norme antielusive contenute nell'art. 37-bis, Dpr n. 600/73, emergendo che la sanzione penale potrebbe scattare allorché siano violate specifiche norme di legge. E' stato affermato che «non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge» (sent. 28 febbraio 2012, n. 7739 - causa Dolce&Gabbana).

Il caso.

Il contribuente effettuava una donazione di un terreno a favore dei due figli, i quali dal ricavato acquistavano un immobile ciascuno. L'ufficio finanziario ha notificato un accertamento per il recupero dell'imposta sulla plusvalenza realizzata giudicata elusiva e lo stesso contribuente ha impugnato l'atto impositivo. Sia la CTP che la CTR accoglievano il ricorso del contribuente e a seguito di ciò l'ufficio proponeva ricorso in Cassazione.

Donazione: non è operazione elusiva.

La S.C. ha ritenuto che l'operazione posta in essere, anche se per ottenere un risparmio fiscale, non può essere classificata come un'operazione elusiva atteso che non sussiste un'applicazione non conforme della norma che rende il risparmio un indebito. In altri termini non si realizza nella fattispecie in esame un abuso del diritto. I giudici hanno accolto le conclusioni contenute nella sentenza impugnata in cui si è dato atto che non vi erano motivi per dubitare della volontà del donante di favorire i propri figli per le scelte del futuro, quale l'acquisto della prima casa, e che i motivi dell'ufficio non avevano i requisiti della gravità, precisione e concordanza necessari per giustificare la ripresa a tassazione, fermo restando che in campo tributario il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (Cass., S.U., 23 dicembre 2008, n. 30055). Tale principio trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione e non contrasta con il principio della riserva di legge, comportando l'inopponibilità del negozio all'ufficio finanziario, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva

Nostro commento finale

Per questa volta è andata bene; ma, quando il giudizio è affidato a valutazioni di propria natura aleatorie, come la affermazione di un "uso distorto" (cioè: le cose per solito si fanno così, e quindi, anche se le hai fatte diversamente, in barba alla riserva di legge paghi lo stesso) o di una "non opponibilità al fisco" (cioè: ciò che ha fatto il contribuente è vero e reale, e anche onesto, ma "non è opponibile"), allora tutti i contribuenti si trovano in una situazione di insicurezza in via di principio.

Ci si chiede: a quando un accertamento che ci faccia pagare l'imposta di registro sull'acquisto di un capannone industriale che abbiamo invece preso in affitto, poiché il fisco ritiene che ciò che abbiamo fatto è per lui meno vantaggioso, e che l'abbiamo fatto proprio per questo?

Le idee vaghe, come l'elusione, hanno di per se forza espansiva, dato che la vaghezza non ha limiti per sua natura.

"Del che il presente verbale"

L'indeterminatezza delle fattispecie legali viene attualmente collegata dalla dottrina alla indeterminatezza del linguaggio, denominata "vaghezza".

Sulla vaghezza del linguaggio giuridico segnaliamo :

Università di Trento – “vaghezza del linguaggio e poteri amministrativi – un dialogo interdisciplinare” - 9.5.2013 – contributi alla lettura di un libro sull’argomento del prof. Federico Puppo;

Università Bocconi - “vaghezza, logica e argomentazione” con Sebastiano Moruzzi (BO) e Federico Puppo (TN)

Mi sembra una manifestazione dell’eterno ritorno delle questioni fondamentali, sotto una prospettiva che più esplicitamente fa riferimento alla natura psicologica del linguaggio: die Sprache ist kein logisches, sondern ein psychologisches System.

Il linguaggio è una brodaglia, e il diritto con esso. Penso che ben pochi giuristi sappiano che la parola “ius” , da loro venerata, vuol dire anche “brodo”.

Con un che di brodo primordiale!

EP21/8/2013