

---

## Uso e abuso del diritto: un caso di donazione immobiliare e sollecita rivendita

---

di [Massimo Conigliaro](#)

Pubblicato il 8 Gennaio 2010

la contestazione di "abuso del diritto" risulta sempre più diffusa – non soltanto nell'accertamento delle operazioni straordinarie – ed assume, di conseguenza, crescente interesse nella giurisprudenza tributaria. La legislazione italiana, che ha previsto e sanzionato le condotte anti elusive, non ne codifica il concetto, la cui disciplina è rimessa all'evoluzione giurisprudenziale di derivazione comunitaria...

### L'abuso del diritto tributario

L' art. 37-bis, comma 1, DPR n. 600 del 29 settembre 1973, inserito dall'art. 7 Decreto legislativo n. 358 dell'8 ottobre 1997 (in G.U. n. 249 del 24/10/1997), in vigore dal 8.11.1997, prevede che

*"sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti".*

Il legislatore ha genericamente previsto lo scopo, da parte del contribuente, "*di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*", estendendo così le maglie dell'elusione fiscale e dando spazio a molteplici e contraddittorie interpretazioni.

E' possibile affermare che sussisterà elusione d'imposta in quanto il contribuente abbia tenuto comportamenti:

- che abbiano comportato l'utilizzo di una o più delle operazioni indicate al terzo comma (dell'art. 37- bis del D.P.R. n. 600/1973 - *N.d.R.*);
- privi di valide ragioni economiche;

- diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario;
- tesi a perseguire un risparmio d'imposta disapprovato dal sistema.

Di conseguenza, **allorché manchi anche uno soltanto dei detti requisiti, l'operazione non potrà essere qualificata elusiva**, come chiarisce la stessa Amministrazione finanziaria con la risoluzione 28 febbraio 2002, n. 62/E.

E' noto che la sentenza della Corte di Giustizia C-255/02 del 21 febbraio 2006 (c.d. sentenza Halifax) ha elaborato una nozione di abuso del diritto del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità, devono avere "*essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*".

Tale espressione si mostra del tutto innovativa rispetto a quella della precedente giurisprudenza comunitaria, che faceva riferimento ad operazioni compiute allo scopo esclusivo di ottenere un risparmio fiscale.

L'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione.

Nella motivazione della sentenza la Corte stabilisce che l'abuso può ricorrere anche quando lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, e non esclusivo, con ciò intendendo che non è esclusa l'esistenza dell'abuso quando concorrono altre ragioni economiche.



In tema di onere della prova, è possibile affermare che l'Amministrazione Finanziaria dovrà dimostrare l'impiego abusivo della norma, attraverso l'individuazione degli aspetti che fanno ritenere l'operazione priva di un reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta, mentre il soggetto che ha agito utilizzando norme che avrebbero potuto indurlo all'elusione, deve essere in grado di dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche.

Con la sentenza della Corte di Cassazione n. 8772 del 4 aprile 2008 l'ordinamento tributario italiano ha sostanzialmente recepito il principio, già noto in ambito comunitario, dell'abuso del diritto, secondo cui

*"non hanno efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente ... che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico".*

Tale principio secondo la Corte di Cassazione, trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette. Pur riguardando la pronuncia dei Giudici di Lussemburgo un campo impositivo di competenza comunitaria (l'Iva) viene precisato che tale principio si applica anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE.

A differenza degli atti in frode alla legge, la sentenza precisa come la nozione di abuso del diritto

*"prescinda 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. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso".*

Viene precisato come nel comportamento abusivo, a differenza delle ipotesi di frode, il soggetto pone in essere

*"operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà".*

E' pur vero, però, che la sentenza n. 8772 non richiama il punto n. 86 della sentenza *Halifax*, laddove si dice che

*"Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono ... portare ad un vantaggio fiscale, la cui concessione sarebbe contraria*

*all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. ... Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale".*

Il quadro giurisprudenziale delineato, reca con sé numerosi dubbi circa la capacità espansiva del divieto di abuso e la sua diretta applicazione all'interno del nostro ordinamento e – soprattutto – mostra i segni del tempo della clausola antielusiva di cui all'art. 37- bis del D.P.R. n. 600/1973, che non risponde più in modo adeguato alle nuove e diverse manifestazioni di capacità contributiva attraverso l'enucleazione delle operazioni di cui al comma 3.

La giurisprudenza in tema di abuso è ogni giorno più ricca. Alla fantasia dei contribuenti di costruire operazioni articolate, ma non per questo sempre elusive, si contrappone l'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria verso la ricerca delle valide ragioni economiche di negozi giuridici, siano essi semplici o complessi, con i quali si ottiene un risparmio d'imposta.

Le soluzioni adottate dalla giurisprudenza hanno già affrontato numerose situazioni. E se all'inizio le contestazioni del Fisco hanno riguardato sofisticate operazioni straordinarie, si è sviluppata di recente la tendenza a valutare anche casi di maggiore "semplicità" e che possono dunque riguardare un maggior numero di contribuenti.

## **Il caso: una donazione seguita da sollecita rivendita a terzi**

**Tra questi si segnala il caso affrontato dalla Commissione Tributaria di 1° grado di Trento**

**Esso riguarda un atto di donazione, intervenuto tra un contribuente e la moglie, nonché della vendita, da parte di quest'ultima ad un terzo, del bene donato, a breve distanza di tempo ed al prezzo corrispondente al valore della donazione.**

Il ricorrente assumeva la illegittimità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, atteso che, fra le operazioni tassativamente richieste ai fini

della disciplina antielusiva, non erano ricomprese le donazioni; rilevava inoltre che l'art. 37 del medesimo decreto presidenziale concerneva non già una norma antielusiva, bensì l'interposizione fittizia di persona utilizzata per evadere le imposte; che, non rientrando le donazioni tra le operazioni antielusive, la donazione in questione si rendeva opponibile all'Amministrazione finanziaria, la quale, peraltro, non aveva convocato il donante nell'ambito dell'istruttoria; che la donazione riceveva fondamento in una convenzione matrimoniale in atti.

I giudici trentini hanno accolto il ricorso.

Dapprima, la sentenza si sofferma sulla nozione di abuso del diritto, che ha formato oggetto di ampio dibattito dottrinale (risalente al 1922) e giurisprudenziale (risalente al 1952); in sede europea, la categoria dell'abuso del diritto – si legge nella sentenza - è stata elaborata, sin dal 1995, dalla Corte di giustizia della Comunità europea, per la quale sono abusive e come tali vietate le pratiche consistenti nell'impiego di forme giuridiche o di regolamenti contrattuali finalizzati allo scopo esclusivo o anche soltanto principale di conseguire un risparmio di imposta (cfr., da ultimo, sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06). Viene richiamata sul punto la Corte di Cassazione (cfr. Cass., 4 aprile 2008, n. 8772; Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374) che ha applicato d'ufficio il principio dell'abuso di diritto, avvertendo, però, che tale strumento

*"deve essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener presente che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minor carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario".*

Quanto all'onere della prova, la Commissione di Trento richiama il recente insegnamento della Suprema Corte (Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465), che pone tale onere a carico dell'Amministrazione finanziaria, ritenendo non sufficiente, ai fini di considerare l'elusività di un'operazione, l'assenza di motivi economici e che è onere dell'Amministrazione indicare le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici, ritenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire al risultato di vantaggio fiscale. Incombe, invece, al contribuente allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o

concorrenti.

Nel merito del caso affrontato, il fatto evidenzia che attraverso la donazione dal marito alla moglie e, di lì a poco, la vendita ad un soggetto terzo, non erano state dichiarate plusvalenze imponibili ai fini delle imposte dirette.

Ritenendo che il doppio trasferimento del bene non fosse stato assistito da idonee ragioni, l'Ufficio, in applicazione dell'art. 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973 ha emesso l'avviso di accertamento impugnato, ritenendo che le operazioni poste in essere sono state costruite artificialmente, esclusivamente al fine di azzerare completamente la plusvalenza imponibile.

Secondo la tesi dell'ufficio impositore, i due negozi (quello della donazione e quello, successivo, della compravendita) sarebbero stati finalizzati ad ottenere esclusivamente un risparmio di imposta (pari a circa euro 100.000). In particolare, la donazione avrebbe avuto lo scopo non già di beneficiare la moglie ma di recuperare, attraverso la successiva vendita, eseguita distanza di pochissimo tempo (appena due mesi) al prezzo pari al valore della donazione, l'imposta prima scontata.

Il che - sempre a parere dell'Ufficio - non sarebbe stato possibile ove la vendita fosse avvenuta direttamente tra il ricorrente ed il terzo.

La ricostruzione operata dall'Ufficio, se anche fosse ipotizzabile in astratto, non convince i giudici in quanto

*"non sorretta dal necessario supporto probatorio, quale, ad es., la necessità di acquisire danaro liquido in presenza di debiti da estinguere o in vista di spese da effettuare da parte del ricorrente. Solo in presenza di un diverso interesse del ricorrente, rispetto a quello di beneficiare la propria consorte, sarebbe stato possibile rendere non opponibile all'Amministrazione finanziaria il negozio di donazione, atteso che, in siffatta evenienza, sarebbe risultato stravolto lo scopo tipico della donazione per conseguire un vantaggio fiscale e sarebbe stato, conseguentemente, dimostrato l'abuso del diritto. Ma, di una tale dimostrazione*

- il cui onere era a carico dell'Ufficio - non vi è traccia in atti".

## Conclusioni

L'elaborazione del concetto di "abuso del diritto" si presta a molteplici interpretazioni e speculazioni. Chi scrive trova già singolare che in tema di diritto possa parlarsi di abuso allorquando si utilizzano norme previste dall'ordinamento; pur tuttavia, se passa il concetto che i contribuenti non possono "approfittare" delle disposizioni di legge per pagare meno imposte e tasse, "aggirando" il dettato fiscale in materia, deve pur concedersi la possibilità di una serena - e libera - iniziativa privata e negoziale. Bisogna infatti evitare che, per contestare operazioni di ottimizzazione del carico fiscale e, dunque, di legittimo risparmio d'imposta, si esasperi il livello dei rilievi, e si perdano di vista i principi generali in tema di motivazione e prova degli avvisi di accertamento.

Altrimenti si corre il rischio dell'effetto *boomerang*, con l'abuso del diritto che si ritorce contro la stessa Amministrazione Finanziaria che lo contesta (e lo commette).

8 gennaio 2010

Massimo Conigliaro e Laura Licitra

**Allegato - Commissione Tributaria di I grado di Trento, Sez. V - Pres. e Rel. Di Francia**

**Sentenza n. 8 del 2 febbraio 2009 (dep. il 12 gennaio 2009)**

Fatto

- Con il ricorso in oggetto, il ricorrente sig. Ca.Ro. impugnava l'avviso di accertamento per Irpef 2001, emesso dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Tione di Trento l'8 luglio 2008, a fronte di un atto di donazione, intervenuto tra il ricorrente e la di lui moglie, nonché della vendita, da parte di quest'ultima ad un terzo, del bene donato, a breve distanza di tempo ed al prezzo corrispondente al valore della donazione.

Il ricorrente assumeva la illegittimità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1997, atteso che, fra le operazioni tassativamente richieste ai fini della disciplina antielusiva non erano ricomprese le donazioni; che l'art. 37 del medesimo decreto presidenziale concerneva non già una norma antielusiva, bensì l'interposizione fittizia di persona, di matrice civilistica, utilizzata per evadere le imposte; che, non rientrando le donazioni tra le operazioni antielusive, la donazione in questione si rendeva opponibile all'Amministrazione finanziaria convenuta, la quale, peraltro, non aveva convocato il donante nell'ambito dell'istruttoria; che la donazione riceveva fondamento in una convenzione matrimoniale in atti.

Il ricorrente chiedeva, pertanto, che, previa sospensione dell'efficacia esecutiva dell'impugnato provvedimento, lo stesso fosse annullato e che fosse dichiarato nulla dovuto all'Ufficio, con il favore delle spese.

Si costituiva in giudizio l'Amministrazione convenuta, contestando l'assunto del ricorrente e precisando che le operazioni da questi poste in essere e dalla di lui moglie, in regime di comunione legale, costituivano strumenti per ottenere un risparmio di imposta; che, esse, conseguentemente, integravano gli estremi dell'abuso del diritto, con conseguente inopponibilità ad essa Amministrazione del contratto di donazione. L'Ufficio chiedeva, quindi, il rigetto del ricorso con vittoria di spese, diritti ed onorari del giudizio.

Con ordinanza di data 24 novembre 2008, veniva disposta la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'avviso impugnato.

All'udienza di discussione, le parti insistevano nelle rispettive deduzioni c. conclusioni.

#### Motivi

- Il ricorso appare fondato e meritevole di accoglimento.

Giova premettere che l'abuso del diritto ha formato oggetto di ampio dibattito dottrinale (risalente al 1922) e giurisprudenziale (risalente al 1952).

La sua configurabilità venne negata da quanti (es. Sc.) ritenevano che, se il diritto è *facultas agendi*, deve escludersi, per la contraddizione che non consente, che chi usa il proprio diritto possa commettere un uso abusivo dello stesso. "Se si è nei limiti del diritto - si assumeva - non vi è abuso, appunto perché si rimane entro i confini in cui l'ordine giuridico ci consente di agire e di muovere a nostro piacere: se no

a che servirebbe la garanzia che al titolare del diritto è concessa circa l'appartenenza e quindi l'esercizio del suo diritto. E se, viceversa, si sconfinava, allora non vi è abuso, ma addirittura fatto illecito" (Barassi che ricorda come nel codice civile non sia stata accolta la formulazione dell'art. 74 del progetto italo-francese delle obbligazioni, per il quale "nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per cui il diritto medesimo gli è riconosciuto").

Non condividevano la posizione quanti, invece, ritenevano che la mancanza, nel codice, di una norma generale in merito all'abuso del diritto si giustifica con il fatto che "si tratta di un problema di teoria generale la cui soluzione di principio si lascia difficilmente tradurre in termini precettivi: la stessa formula che era stata progettata era di dubbio tecnicismo e avrebbe potuto rivelarsi infondata per l'assunzione dello scopo come elemento cui riferire l'abuso. E' concepibile invece una varietà di formule particolari entro l'ambito dei singoli istituti, nel qual caso la contemplazione dei cosiddetti abusi, rientra nella configurazione dei limiti degli istituti stessi" (S. Romano, il quale ricordava che "la nostra legge abbonda di richiami all'abuso, riferito ai più disparati elementi: funzioni, poteri, facoltà, diritti, autorità, relazioni domestiche, relazioni di ospitalità, con persone incapaci, ecc. (v. soprattutto art. 330, 380 cod. civ. e molte norme del codice penale)").

Non è mancato un illustre Autore (Rescigno), per il quale la dottrina dell'abuso del diritto "nei suoi limiti e nella sua vocazione è testimone dell'antica miseria del diritto e della pena del giurista che cerca di riscattarla".

Al contrario della dottrina - che, come si è brevemente ricordato, mostrava pareri discordi -, la giurisprudenza ha sempre assunto posizioni favorevoli all'ammissibilità dell'abuso del diritto, statuendo che "l'esercizio di un diritto deve necessariamente temperarsi con le esigenze sociali, ed essere comunque in correlazione e in armonia alla soddisfazione di un vero e reale interesse, senza di che si risolverebbe in una deformazione o abuso del diritto stesso, in un vero capriccio o atto di emulazione, che non può essere tollerato" (Cass. 7 marzo 1952, n. 607).

In sede europea, la categoria dell'abuso del diritto è stata elaborata, sin dal 1995, dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea, per la quale sono abusive e come tali vietate le pratiche consistenti nell'impiego di forme giuridiche o di regolamenti contrattuali finalizzati allo scopo esclusivo o anche soltanto principale di conseguire un risparmio di imposta (cfr. da ultimo, sentenza 21 febbraio 2008, causa C - 425/2006).

A questo indirizzo si è allineata la Corte di Cassazione (cfr. Cass. 4 aprile 2008, n. 8772; Cass. 17 ottobre 2008, n. 25374 che ha applicato d'ufficio il principio dell'abuso di diritto, avvertendo, però, che tale strumento "deve essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener presente che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minor carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario"; Cass. S.U. sentenze nn. 30055/08, 30056/08 e 30057/08 del 2 dicembre 2008, depositate il 23 dicembre 2008, con le quali le Sezioni Unite della S.C. statuiscono l'esistenza di un principio generale non scritto volto a contrastare le pratiche consistenti in un abuso del diritto e ciò non soltanto nel settore fiscale ma anche in campi diversi dal diritto tributario).

Giova ricordare che l'elaborazione teorica e soprattutto l'applicazione pratica del concetto di abuso del diritto, ebbe grande fortuna in Francia all'inizio del secolo scorso e che, pur se vaga ed imprecisa, quella di abuso del diritto, è formula capace di racchiudere, in una nuova categoria, numerose e diverse fattispecie via via respinte dalla mutata coscienza sociale di un popolo.

Del resto già nel codice civile del 1865 ed in quello penale del 1889, esistevano locuzioni del tipo: abuso di patria potestà (art. 233 c.c.), abuso di inesperienza delle passioni di un minore (art. 415 c.p.), abuso di mezzi di correzione (art. 391 c.p.), abuso di potere nell'esercizio di una carica o di un ufficio (artt. 139, comma 2; 147, comma 1; 149 c.p.), abuso di fiducia (art. 404, n. 1 c.p.), abuso di firma in bianco (art. 418 c.p.), abuso dell'altrui credulità (art. 459 c.p.), abuso di funzioni da parte del pubblico ufficiale (art. 147 c.p.), abuso nell'esercizio di una professione (art. 325 c.p.).

Appare evidente come in tutti questi casi il termine abuso indichi qualcosa "come il servirsi ad uno scopo illegittimo di un diritto legalmente appartenente al titolare, di modo che l'abuso, come eccezione, presuppone, come regola, la possibilità di un uso legale... Apparirà allora come debbasi in tale locuzione intendere per abuso, un uso cattivo, riprovevole o riprovato, illegittimo ritenuto tale, di un diritto da parte di chi ne è titolare (M. Rotondi).

In questa direzione, l'antico brocardo "qui iure suo utitur neminem laedit trova il suo superamento per effetto del principio "non omne quod licet honestum est".

Si deve ammettere, infatti, che la libera esplicazione della propria attività per il conseguimento dei propri fini non può impedire agli altri consociati di esplicare liberamente la loro. Per garantire tale libera esplicazione da parte di tutti e di ciascuno, interviene la norma giuridica. Per cui, il cittadino gode di

quella libertà nei limiti stabiliti dalla legge. E' questa libertà che il diritto romano definiva "naturalis facultas eius quod cuique facere libet nisi si quid vi aut iure prohibetur" e che la dottrina, pur ricalcando la definizione romana, faceva consistere "nella facoltà di fare la propria volontà nei limiti del diritto", dove ben sono poste in rilievo le due caratteristiche dell'autonomia accordata al singolo e la necessaria sua limitazione stabilita a tutela di una pacifica convivenza dei consociati.

I limiti segnati alla sfera giuridica del singolo sono, perciò, da desumersi dal complesso di tutto il diritto positivo, il quale descrive il perimetro della zona autonoma lasciata al singolo. Si consideri, peraltro, che il diritto non è statico, ma eminentemente mutevole, evolutivo nella coscienza giuridica di un popolo, anche dopo che il diritto venne riprodotto e cristallizzato in norme di diritto positivo. I confini dell'autonomia privata, pertanto, non si possono considerare come stabili ed immutabili, ma, anzi, come continuamente mutevoli sotto l'impulso di svariate forze che sono nuove concezioni etiche, nuovi sentimenti, nuove condizioni psicologiche. Per cui una facoltà contenuta in un determinato diritto può apparire non più consona alle mutate condizioni e il diritto accordato ad un titolare può divenire atto a fini nuovi, suscettibile di applicazioni pratiche imprevedute ed imprevedibili. In siffatti casi, l'onere di tollerarne gli effetti imposto agli altri consociati può riuscire aggravato, sì da sembrare intollerabile, onde la coscienza dei più gridi senz'altro all'abuso.

Succede allora che, quel che appare limpido in teoria, tale non appaia nella realtà, dove l'attività umana è così febbrile, multiforme e mutevole che la legge non può sempre seguirla e prevederne ogni esplicazione, per cui i confini dell'autonomia privata, lungi dall'essere determinati con matematica esattezza, si perdono e si sfumano in una zona grigia. E' in questa zona che il concetto di abuso trova la sua applicazione. L'esercizio di un diritto che, per non uscire dai materiali ed obiettivi suoi limiti sarebbe perfettamente legittimo, rileva, ad un'indagine psichica dei motivi, delle intenzioni, dello scopo del titolare, una pecca morale.

Se così è, come non pare potersi dubitare, il problema non consiste tanto nell'ammissibilità o meno della categoria dell'abuso di diritto, ma fino a che punto si debba tener conto di tali condizioni soggettive per reprimere come abusivo quel preteso esercizio del diritto. Per cui, si rende necessario, individuare oggettivi parametri di riferimento che possano orientare l'Amministrazione finanziaria, prima, ed il Giudice tributario, poi, nell'accertamento di attività ritenuta abusiva, onde evitare l'insopportabile rischio di incorrere in abusi.

Il che si dice in ordine a quei settori per i quali già non esista, in ambito tributario, una specifica normativa, come accade, ad esempio, nel caso di partecipazioni sociali o operazioni di fusione,

concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale (per il quale, cfr. l'art. 10, comma 1 della legge n. 408 del 29 dicembre 1990, come sostituito dall'art. 28 della legge n. 724 del 23 dicembre 1994 e dall'art. 3 della legge n. 622 del 23 dicembre 1966, a far data dal 1° gennaio 1997); nel caso di atti, fatti, negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti (art. 37 bis, comma 1 D.P.R., n. 600 del 29 settembre 1973, inserito dall'art. 7 D.Lgs. n. 358 del 9 ottobre 1997, in vigore dal 9 novembre 1997).

Occorrerà, poi, stabilire in che modo, in una così delicata materia, venga ripartito, tra le parti, l'onere probatorio.

Per la individuazione di un parametro di riferimento, soccorre la Corte di Giustizia CE, la quale, investita dalla Corte di Cassazione sulla interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, ed in particolare sulla richiesta se tale direttiva "debba essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta allorché lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni in questione è costituito dal perseguimento di un vantaggio fiscale, oppure se essa può essere riconosciuta solo qualora il perseguimento di tale vantaggio fiscale costituisca l'unico scopo perseguito, ad esclusione di altri obiettivi economici", ha statuito, con la sentenza 21 febbraio 2008 (causa C - 425/06) che la suddetta direttiva "deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse. È compito del giudice del rinvio determinare, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla presente sentenza, se (nella specie, ai fini dell'applicazione dell'IVA), operazioni come quelle controverse nella causa principale possano essere considerate rientranti in una pratica abusiva ai sensi della sesta direttiva 77/388".

Quel che, dunque, ai fini che ne occupano, rileva è che l'accertamento deve essere rivolto a considerare non lo scopo esclusivo, ma la causa principale dell'operazione ritenuta abusiva.

Quanto all'onere della prova, il recente insegnamento della Suprema Corte (Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465), pone, tale onere, a carico dell'Amministrazione finanziaria, ritenendo non sufficiente, ai fini di considerare l'elusività di un'operazione, l'assenza di motivi economici e che è onere dell'Amministrazione indicare le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici, ritenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire al risultato di vantaggio fiscale. Incombe, invece, al contribuente allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti.

Nella specie, era accaduto che, nel corso del 2001, il ricorrente sig. Ro.Ca. aveva donato la p.f. 686/6 (terreno edificabile), sita in c.c. Romarzollo alla propria moglie, signora Mi.Ba., la quale, dopo pochi mesi, l'aveva venduta ad un soggetto terzo, per un prezzo pari a quello del valore della donazione. Attraverso questa operazione, non erano state dichiarate plusvalenze imponibili ai fini delle imposte dirette.

Ritenendo che il doppio trasferimento del bene non fosse stato assistito da idonee ragioni, l'Ufficio, in applicazione dell'art. 37, comma 3 del D.P.R. n. 600 del 1973 (per il quale "in sede di rettifica o d'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"), ha emesso l'avviso di accertamento impugnato, ritenendo che "le operazioni poste in essere sono state costruite artificialmente, esclusivamente al fine di azzerare completamente la plusvalenza imponibile ai fini delle II.DD. in capo al signor Ca.Ro. generatasi dalla cessione della p.f. 686/6 sita in c.c. Romarzollo di complessivi mq. 899,00 interponendo fittiziamente la moglie di quest'ultimo".

A pag. 10 della memoria di costituzione, l'Ufficio rileva, però, che "il diritto di proprietà sul fondo è stato effettivamente trasferito prima dal marito alla moglie e poi da questa ad un soggetto terzo". Il che equivale a ritenere che i trasferimenti siano stati effettivamente voluti dalle parti e che, quindi, non sia possibile riferirsi alla simulazione relativa, posto che questa postula una manifestazione divergente dalle volontà delle parti, ma, come meglio si precisa nella suddetta memoria, all'abuso del diritto. Nel senso che, i due negozi (quello della donazione e quello, successivo, della compravendita), sarebbero stati finalizzati, nell'ottica dell'Ufficio, ad ottenere esclusivamente un risparmio di imposta (pari a circa Euro 100.000,00). In particolare, la donazione avrebbe avuto lo scopo non già di beneficiare la signora Ba., ma di recuperare, attraverso la successiva vendita, eseguita distanza di pochissimo tempo (appena due mesi) al prezzo pari al valore della donazione, l'imposta prima scontata. Il che - sempre a parere dell'Ufficio - non sarebbe stato possibile ove la vendita fosse avvenuta direttamente tra il ricorrente ed il terzo.

In siffatta ottica, l'effetto della doppia alienazione del terreno sarebbe stato duplice: da un lato avrebbe monetizzato l'immobile in danaro; dall'altro, avrebbe consentito di ottenere il recupero dell'imposta.

Atteso, però, che l'Ufficio, per un verso, ritiene che il ricavato della vendita sarebbe entrato nel patrimonio esclusivo del ricorrente e, per l'altro verso, ammette che la proprietà dell'immobile ebbe effettivamente a trasferirsi in capo alla donataria (tant'è che invoca non la simulazione relativa, ma

l'abuso del diritto), deve escludersi, per la contraddizione che non lo consente, in verificarsi del primo supposto evento e cioè l'acquisizione al ricorrente del ricavato della vendita. Con la donazione, infatti, il terreno era entrato nel patrimonio personale della donataria (art. 179, comma 1 lettera b c.c.) e così anche il conseguente ricavato della vendita (oggetto soltanto di comunione de residuo: art. 177, comma 1, lettera b c.c.).

A parte tale assorbente rilievo, la costruzione operata dall'Ufficio, se anche fosse ipotizzabile in astratto, non appare sorretta dal necessario supporto probatorio, quale, ad es., la necessità di acquisire danaro liquido in presenza di debiti da estinguere o in vista di spese da effettuare da parte del ricorrente.

Solo in presenza di un diverso interesse del ricorrente, rispetto a quello di beneficiare la propria consorte, sarebbe stato possibile rendere non opponibile all'Amministrazione Finanziaria il negozio di donazione, atteso che, in siffatta evenienza, sarebbe risultato stravolto lo scopo tipico della donazione per conseguire un vantaggio fiscale e sarebbe stato, conseguentemente, dimostrato l'abuso del diritto.

Ma, di una tale dimostrazione - il cui onere era a carico dell'Ufficio - non vi è traccia in atti.

Tale non è il patto matrimoniale secondo cui una parte del ricavato compreso tra lo 0 ed il 20% sarebbe dovuta rientrare nella disponibilità della famiglia per spese riguardanti la casa, viaggi comuni e spese per la salute, trattandosi di una obbligazione assuntasi dalla donataria.

Alla luce delle suesposte considerazioni, il ricorso deve essere ritenuto meritevole di accoglimento.

La complessità della materia costituisce, ad avviso di questo giudice tributario, giusto motivo per ritenere le spese di lite integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M

. - La Commissione Tributaria di Primo Grado di Trento, Sezione Quinta, accoglie il ricorso. Spese compensate.