

**Giustizia tributaria.** Decisione della Commissione provinciale di Milano

# Abuso del diritto esteso ai rapporti familiari

**Dopo la vendita al figlio niente sconti per la prima casa****Angelo Busani**

L'abuso del diritto entra anche nell'utilizzo dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa: non può beneficiarne - secondo la Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza 118/20 del 7 aprile 2009 - chi, mediante un artificio atto di alienazione, si spoglia della proprietà di una casa al solo fine di realizzare un risparmio di imposta nell'acquisto di una nuova abitazione.

**Il caso**

Nel caso affrontato dalla Commissione, i coniugi proprietari di due case (non acquistate con l'agevolazione prima casa) ne avevano venduto una quota del 10% ciascuno ai loro figli, per un prezzo ritenuto dalla Commissione non adeguato rispetto al valore di mercato; con questa manovra, i due coniugi poterono pertanto, acquistando la nuova casa, dichiarare di non essere «titolari esclusivi» di altra abitazione nel medesimo Comune (l'espressione «titolarità esclusiva» significa, per pacifico orientamento, titolarità al 100% dei diritti di piena proprietà o di usufrutto).

Secondo la Commissione, dunque, «la vendita non fu simulata, non fu fittizia, ma rappresentò il necessario strumento per beneficiare di un'agevolazione fiscale che altrimenti non sarebbe spettata». Cosicché i coniugi «hanno usato il diritto forzandone le regole, abusandone» e quindi hanno agito in dispregio alla

«regola non scritta» secondo la quale «non si possono 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».

**Il diritto dell'economia**

In realtà questo ragionamento non appare corretto. I concetti di elusione e di abuso del diritto nascono e appartengono al diritto dell'economia: l'articolo 37-bis del Dpr 600/1973 parla di atti «privi di valide ragioni economiche» compiuti dalle società (fusioni, scissioni, trasformazioni) o che hanno a riferimento le società (conferimenti, cessioni, eccetera); la Cassazione, nella sentenza 30057 del 23 dicembre 2008, ha affermato che «in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione» non si possono «trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei» ad altri fini.

Insomma, elusione e abuso del diritto sono concetti propri delle operazioni business orientate, cioè di quelle produttive di componenti positive o negative del reddito d'impresa oppure di quelle che, compiute al di fuori del reddito d'impresa, appartengono comunque al novero degli eventi classificabili come attività economicamente rilevanti.

**Il patrimonio familiare**

Sembra errato trasportare acriticamente questi concetti nell'ambito di imposte (come quella di successione) vocate, per loro natura, a «colpire» eventi giuridici non economici oppure preordinate (come l'imposta di registro) al fine di disporre un prelievo su attività giuridiche che possono anche non appartenere al

**La presa di posizione****■ Ctp Milano, sentenza 118/20/09**

L'operazione dei signori (...) non può essere ritenuta elusiva ai sensi dell'articolo 37 bis Dpr 600/1973 in quanto non rientra tra quelle elencate nel terzo comma dello stesso articolo, come giustamente ha eccepito la 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 possono 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. (...)

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.

mondo degli affari (si pensi a tutti gli atti di rilevanza personale o familiare).

In altri termini, negli atti chiaramente intesi a sistemare il proprio patrimonio o quello della propria famiglia (quali una rinuncia all'eredità che eviti un doppio passaggio successorio; oppure una compravendita di casa a favore di un figlio) non c'è proprio spazio per parlare di utilizzo degli «strumenti giuridici leciti offerti dall'ordinamento per una causa diversa da quella per la quale lo strumento era stato concepito» oppure di atto compiuto «in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione», proprio perché l'atto stipulato (la rinuncia all'eredità, la compravendita) non è utilizzato per una «causa diversa» ma per la sua causa propria e altresì perché gli atti a rilevanza meramente personale o familiare non sono valutabili con il criterio della loro giustificata o meno sotto il profilo di «ragioni economicamente apprezzabili».

**Le scelte family oriented**

Nell'ambito delle scelte family oriented entrano invece in campo ben altri criteri di ponderazione: scelte affettive, ragioni di opportunità e di convenienza, valutazioni di ordine etico o morale; non ci sta un loro ridimensionamento in termini meramente economici. Tanto è vero che il problema della «elusività» in questo ambito è stato risolto dal legislatore con molti decenni d'anticipo (ora si tratta dell'articolo 20 del Dpr 131/1986) disponendo la tassazione non secondo la «forma apparente» degli atti ma secondo la loro «intrinseca natura» e i loro reali «effetti giuridici».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**www.ilssole24ore.com/norme**  
La decisione della commissione di Milano

**La precisazione****■ Agenzia delle Entrate, risoluzione 240 del 27 agosto 2009**

(...) Nel caso di specie, la disciplina convenzionale, sebbene da un lato attribuisca alla consolidante «A» il diritto di votare nell'assemblea ordinaria di «B» (...) dall'altro stabilisce l'obbligo per «A» di uniformarsi sempre alle istruzioni di voto impartite dal creditore, nonché il diritto di quest'ultimo di avocare a sé l'esercizio del voto. In presenza di una regolamentazione pattizia nei termini sopra descritti, la costituzione del vincolo di pegno costituisce ex se causa ostativa all'attivazione del consolidato nazionale se già sussistente al momento dell'esercizio dell'opzione, ovvero causa di interruzione anticipata se verificata in corso di validità dell'opzione per il consolidato nazionale. Alla luce di tali considerazioni, nel caso di specie si ritiene che la costituzione da parte di «A» del predetto vincolo di pegno sulle partecipazioni della società «B» a favore della Banca finanziatrice, impedisca ad «A» di esercitare validamente l'opzione per il consolidato ovvero, se successiva all'esercizio della predetta opzione, determini anticipatamente l'interruzione del regime ai sensi dell'articolo 124, comma 1, del Tuir (...).

**I chiarimenti delle Entrate**

## Il pegno di azioni frena la tassazione in consolidato

In caso di pegno dato dalla holding su azioni di una società controllata, l'attivazione o la prosecuzione del regime della tassazione di gruppo non è possibile, per effetto del contratto di pegno, la controllante non abbia l'incondizionato diritto di voto nell'assemblea ordinaria della controllata per una percentuale superiore al 50% del capitale sociale (al netto delle azioni prive del diritto di voto); non è invece rilevante che il contratto di pegno attribuisca al creditore pignorato il diritto di scegliere se incassare o meno i dividendi distribuiti dalla società controllata. È quanto sancito nella risoluzione dell'agenzia delle Entrate 240 del 27 agosto 2009.

Il caso affrontato dall'Agen-

zia è quello del frequente inserimento, nei contratti di pegno su partecipazioni al capitale sociale, di clausole attinenti all'esercizio del diritto di voto nella assemblea della controllata e alla riscossione dei dividendi da essa distribuiti. In particolare:

a) la clausola secondo cui il diritto di voto spetta alla banca titolare del pegno nel caso di assemblea straordinaria e alla holding nel caso di assemblea ordinaria, ma con diritto della banca di dare comunque istruzioni di voto e, al limite, di avocare a sé l'esercizio del voto stesso in quelle assemblee ordinarie le cui deliberazioni siano ritenute potenzialmente pregiudizievoli per la garanzia;

b) la clausola secondo cui è in facoltà della banca decidere se riscuotere i dividendi della controllata o lasciarne la riscossione alla holding (fermo restando che, per l'articolo 2791 del Codice civile, il titolare del pegno ha diritto di percepire i frutti della cosa data in pegno, ad decurtazione del proprio credito).

Queste clausole devono dunque essere valutate al cospetto degli articoli 117 e 120 del Tuir, in base ai quali il regime del consolidato nazionale può essere attivato (e prose-

guito) in caso di «controllo rilevante» e cioè solo se ricorrono entrambi i seguenti presupposti (demoltiplicando l'eventuale catena di controllo):  
1) la consolidante abbia una percentuale di partecipazione al capitale sociale della controllata (calcolato al netto delle azioni prive del voto) superiore al 50 per cento;  
2) la consolidante abbia diritto di partecipare alla distribuzione dei dividendi della controllata (anche qui al netto di quelli pertinenti alle azioni prive del voto) in misura superiore al 50 per cento.

Quanto al primo punto, l'Agenzia ribadisce che dalle clausole attinenti all'esercizio del diritto di voto nelle assemblee straordinarie non derivano problemi; invece, qualsiasi clausola che disciplini l'esercizio del voto nelle assemblee ordinarie (anche se conferisca alla banca un «semplice» diritto di impartire istruzioni di voto) non permette di comprendere le azioni interessate da questo «vincolo» nel calcolo della percentuale rilevante ai fini di consentire il consolidamento: infatti, in questo calcolo possono essere comprese solamente le azioni da cui derivi un diritto di voto «pieno ed effettivamente esercitabile», cioè «univoco» e «incondizionato».

Con riferimento invece alla norma che attribuisce al creditore pignorato il diritto alla percezione dei frutti e alle clausole che dispongono in tema di riscossione di dividendi, l'Agenzia rileva che si tratta di eventi che non impediscono di comprendere le azioni in pegno nel calcolo della percentuale di consolidamento, in quanto, anche nel caso in cui i dividendi vengano incassati dal creditore pignorato, il titolare del diritto alla loro percezione resta pur sempre il socio.

In altri termini: un conto è il diritto di percezione dei dividendi, che spetta sempre al socio, altro conto è il loro materiale incasso, che può essere effettuato dalla banca. Valga, a conferma di questo ragionamento, il rilievo che, quando la banca incassa queste somme, non iscrive nei propri libri una percezione di dividendi, ma una contropartita a diminuzione del credito vantato verso il debitore datore del pegno.

**A.Bu.**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Risoluzione sulla telefonia mobile

## Sul traffico gratis il nuovo operatore deve versare l'Iva

**Giuseppe Romano**

«Traffico telefonico "gratuito" soggetto a Iva se viene trasferito a un altro gestore. Nessuna rettifica, invece, può essere effettuata dall'operatore telefonico cedente. Con la risoluzione n. 241/E l'agenzia delle Entrate ha dato un'articolata risposta all'interpello di un gestore di telefonia mobile, che ha chiesto chiarimenti sul trasferimento del credito telefonico residuo nel caso in cui il cliente scelga un altro operatore. La questione era stata già affrontata e risolta con la risoluzione n. 329/E/2002, ma, in questo caso, è stato sottoposto ai tecnici dell'Agenzia un problema ulteriore: il trattamento del credito "gratuito" (offerto al cliente per promozioni) trasferito a seguito del passaggio al nuovo gestore. In questo caso, per l'Agenzia, l'importo relativo al credito gratuito non può «rientrare tra quelli per i quali è possibile effettuare la rettifica Iva, anche se, di contro, lo stesso importo deve essere comunque assoggettato ad imposizione monofase da parte dell'operatore ricevente».

**Il cambio di regole**

Nella telefonia mobile il Dl 7/2007 ha dato agli utenti la possibilità di transitare da un operatore all'altro mantenendo l'originario numero. L'utente in caso di cambio dell'operatore ha diritto alla restituzione o al trasferimento del credito non ancora utilizzato. I gestori stanno definendo le modalità per dare piena attuazione alla procedura. Secondo la risoluzione n. 329/E/2002, in caso di trasferimento del credito residuo l'operatore uscente ha diritto a recu-

perare l'Iva, assolta con regime monofase (articolo 74, Dpr 633/72) tramite la procedura di variazione in diminuzione (articolo 26, comma 2). La società pone, però, una questione più complessa. In alcuni casi vengono offerte ai clienti ricariche senza corrispettivo per le quali non è applicata imposta. La società non intende, in linea di principio, trasferire all'operatore ricevente la quota di credito residuo rappresentata dalle ricariche senza corrispettivo, ma ciò può accadere in caso di importi esigui. In questo caso potrebbe essere applicata una procedura estimativa in modo da ottenere «la migliore approssimazione dell'ammontare del credito originato dalle ricariche senza corrispettivo».

**La risposta**

In relazione al trattamento Iva degli importi a credito trasferiti, l'Agenzia conferma quanto specificato con la risoluzione n. 329/E/2002 e, quindi, la possibilità per l'operatore uscente di effettuare una variazione in diminuzione (articolo 26, Dpr 633/72) anche senza tener conto del limite temporale di un anno in quanto non si è in presenza di accordo tra le parti. Sulla validità della metodologia proposta per distinguere il credito «acquistato» da quello ottenuto gratuitamente l'Agenzia non si esprime affermando la validità del criterio esposto se fondato su dati oggettivi. Infine, se la società dovesse decidere di trasferire anche il credito "gratuito", su tale ammontare non è possibile effettuare la rettifica Iva, anche se lo stesso importo va assoggettato a Iva dal ricevente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**I limiti dell'accertamento.** Sentenza della Ctp di Massa Carrara

## Lo stato di crisi può bloccare le rettifiche da studi di settore

**Sergio Trovato**

L'accertamento tributario non può essere fondato solo sugli elementi statistici derivanti dagli studi di settore, senza tener conto della situazione di crisi del comparto in cui opera l'impresa e dell'economia in genera-

**IL PRINCIPIO**

L'amministrazione finanziaria deve tenere conto della situazione di difficoltà economica

le. L'indicazione arriva dalla Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara, seconda sezione, con la sentenza n. 216 dell'11 giugno 2009.

Per il giudice tributario non si può motivare l'accertamento sugli indici statistici degli studi di settore, che sono solo elementi indiziari. In realtà, il Fisco non ha attribuito «alcuna rilevanza

all'esistenza della situazione di crisi trattandosi presente nel settore concernente questo di un dato della comune esperienza», e non ha tenuto conto della scarsa redditività conseguita dalla società, come dimostrato dalla sua messa in liquidazione. Secondo la Commissione, dunque, per poter rettificare la dichiarazione del contribuente, i semplici indizi derivanti dagli studi devono essere supportati da altri elementi acquisiti dal Fisco per «generare presunzioni semplici aventi i caratteri della gravità, precisione e concordanza».

Al di là della crisi della singola impresa accertata, considerato lo stato dell'economia mondiale, questa regola potrebbe essere utilizzata anche in altre occasioni.

I dati degli studi, del resto, dovrebbero essere considerati semplici indizi e non prova dell'evasione. Nel ricorso il contribuente aveva evidenziato come il settore lapideo in cui operava, soprattutto per quan-

to riguardava i laboratori, era attraversato da una grave crisi che di fatto condizionava produttività e redditività delle imprese. Questa circostanza notoria era stata totalmente ignorata dalle Entrate.

La giurisprudenza tributaria ha sostenuto che in presenza di fatti notori il contribuente non è tenuto a fornire una prova specifica della riduzione del proprio volume d'affari e una giustificazione in ordine all'inapplicabilità degli studi di settore (Ctp di Roma, sezione 60, sentenza 440/2008).

Gli strumenti presuntivi, dunque, si applicano solo se il contribuente svolge l'attività in condizioni normali. Tuttavia, come regola generale, spetta al soggetto sottoposto ad accertamento fornire la prova, anche in sede giudiziale, delle cause che hanno impedito il normale svolgimento dell'attività. L'orientamento che prevale nella giurisprudenza di merito è che gli studi rappresentino un meccanismo presuntivo

di determinazione del reddito contro il quale è sempre ammessa la prova contraria.

Tra le cause che comportano l'esclusione della determinazione del reddito in base agli studi sono da annoverare anche le ridotte capacità lavorative del contribuente dovute a uno stato di malattia o gravidanza. Per esempio, la Ctp di Mantova, sezione quinta, sentenza 62/2005, ha ritenuto che lo stato di malattia, idoneamente documentato, costituisca causa di esclusione. È posto, però, a carico del contribuente l'onere di dimostrare che ha dichiarato un reddito inferiore per circostanze e fatti precisi e verificabili. Trattandosi di un accertamento induttivo, occorre provare l'infondatezza del maggior reddito accertato sia nel contraddittorio con il Fisco che in sede giudiziale. Nel procedimento di accertamento è di fondamentale importanza la fase del contraddittorio con il contribuente, che mette in condizione l'amministrazione di conoscere meglio le caratteristiche dell'attività esercitata. Del resto, proprio il Fisco (Circolare 48/E/2009) ha chiarito che il contraddittorio dà luogo a una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Agricoltura.** Per inviare i dati sul Tfr al fondo tesoreria

## L'Inps integra le denunce

**Giuseppe Rodà**

Sul terreno della rivalutazione del Tfr al fondo tesoreria per le aziende agricole va registrata una serie di modifiche al modello «DMAG-UNICO». Lo comunica l'Inps con la circolare n. 104 di ieri («aziende agricole: rivalutazione Tfr al fondo di tesoreria»).

In particolare, a decorrere dalla presentazione del terzo trimestre 2009 i datori di lavoro indicheranno, per ogni singolo lavoratore al quadro F del modulo «DMAG-UNICO», l'importo relativo alla rivalutazione del Tfr. Il modello DMAG do-

vrà essere di tipo V e riportare il IV trimestre 2008, quale periodo di competenza.

Questo importo verrà contraddistinto dalla lettera di nuova istituzione «E» che andrà apposta nella casella «tipo retribuzione»; per questa lettera dovrà essere avvalorato solo il campo

**IL QUADRO «F»**

Dal terzo trimestre 2009 le aziende indicano per ogni lavoratore l'importo relativo alla rivalutazione

retribuzione senza l'indicazione delle giornate.

Il codice «E» assumerà, quindi, il significato di importo relativo alla rivalutazione del Tfr versato al fondo di tesoreria.

A regime l'importo, al lordo dell'imposta sostitutiva, dovrà essere dichiarato con il DMAG relativo al quarto trimestre di ogni anno. Nel caso che, alla scadenza della presentazione della dichiarazione del quarto trimestre, le aziende non avessero ancora disponibile il dato della rivalutazione, la stessa potrà essere dichiarata, alla prima scaden-

za utile, con un DMAG di tipo V, che riporti come competenza il quarto trimestre e l'anno di riferimento della rivalutazione; lo stesso DMAG dovrà contenere le informazioni relative all'imposta sostitutiva (tipo retribuzione U).

Va evidenziato, inoltre, che per i lavoratori che cessano il rapporto di lavoro le informazioni riguardanti la rivalutazione vanno indicate nel modello relativo al trimestre nel quale viene comunicata la cessazione stessa.

In fase di trasmissione del modello DMAG contenente informazioni contraddistinte dalla lettera «E» verrà effettuato un controllo per verificare la presenza obbligatoria del tipo retribuzione «F» nel DMAG degli anni precedenti (dal 2007)

per i lavoratori per quali l'azienda procede all'indicazione della rivalutazione.

Quando si riscontri che non si è provveduto a comunicare gli importi accantonati al fondo di tesoreria con la lettera «F» occorre inviare un modello DMAG di tipo «V» a integrazione del modello già presentato nei termini di legge.

Già con la circolare n. 105 del 17 luglio 2007 l'Istituto di previdenza aveva illustrato le novità introdotte dall'articolo 1, commi 755 e seguenti della legge 296/06: dall'istituzione del Fondo di tesoreria alle relative fonti di finanziamento all'obbligo del versamento previsto per i datori di lavoro che occupano almeno cinquanta dipendenti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Scuola.** Circolare dell'Istruzione

## Per gli organi collegiali rinnovo a fine ottobre

**ROMA**

Rinnovo in vista per gli organi collegiali della scuola. La prossima apertura del nuovo anno scolastico fa scattare il consueto appuntamento, annunciato ieri dalla circolare n. 77 emanata dal ministero dell'Istruzione. Entro il prossimo 31 ottobre dovranno concludersi le operazioni di voto per l'elezione dei rappresentanti dei genitori nei consigli di classe, interclasse e intersezione e quelle per i rappresentanti degli studenti nei consigli di

classe degli istituti superiori. Entro la stessa data dovranno essere rinnovate le rappresentanze degli studenti nei consigli di istituto non ancora giunti a scadenza. Per le elezioni del consiglio di circolo/istituto, dove l'organismo è scaduto, la data sarà fissata dal direttore generale dell'ufficio scolastico regionale, per il territorio di competenza, in un giorno festivo dalle ore 8 alle 12 e in quello successivo dalle 8 alle 13,30, non oltre domenica 15 e lunedì 16 novembre 2009. Termine

entro il quale si svolgeranno le eventuali elezioni suppletive.

Si tratta di una procedura che si ripete da anni. Non a caso la materia risale all'ordinanza ministeriale 215/1991, seppur integrata nel 1996 e nel 1998. Intanto, le scuole continuano ad attendere la definizione di una nuova disciplina degli organi collegiali (in termini di composizione, competenze e funzionamento), per un adeguamento concreto ai principi dell'autonomia scolastica e all'evoluzione degli ordinamenti didattici. Il governo di ogni scuola dovrebbe essere regolato dagli organi collegiali, ma l'assetto attuale mostra in pieno il superamento e l'inefficacia di un modello che ha quasi vent'anni.

**L.III.**