# Sentenza del 14/12/2018 n. 32421 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Con sentenza del 15.11.2010 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha respinto l'appello avverso la sentenza n. 390/41/2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso, proposto dal contribuente indicato in epigrafe, contro l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio aveva accertato un maggior reddito imponibile a fini IRPEF 1999 calcolato sulla plusvalenza derivante dalla cessione di un appezzamento di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria mediante atto di donazione, seguito da compravendita ad altro soggetto.

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a sette motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per avere la CTR rigettato l'appello ritenendo che le circostanze di fatto relative al vincolo di parentela tra donate e donataria, al breve lasso di tempo intercorso tra donazione e successiva vendita, alla disponibilità di fatto del ricavato della vendita da parte del donante in quanto avente delega di firma sul conto corrente della moglie e al "al fatto che ciò...(aveva)... comportato un rilevante risparmio del contribuente sulle tasse da corrispondere", non fossero state dimostrate, sebbene pacifiche.

Con il secondo motivo ha denunciato "violazione e falsa applicazione degli articoli 115 e 116 c.p.c., e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4," per avere la CTR erroneamente posto a carico dell'Ufficio, e ritenuto non assolto, l'onere della prova, relative alle circostanze di fatto dianzi indicate, "esposte dallo stesso ricorrente o comunque recepite nella sentenza di primo grado e dunque pacifiche".

Con il terzo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., e 2697 c.c." per avere la CTR erroneamente posto a carico dell'Ufficio, e ritenuto non assolto, l'onere della prova, relative alle circostanze di fatto dianzi indicate, "esposte dallo stesso ricorrente o comunque recepite nella sentenza di primo grado e dunque pacifiche".

Con il quarto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360c.p.c., comma 1, n. 5, "insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio" per avere la CTR, con riguardo alle circostanze di fatto dianzi indicate, "apodittimente affermato che tali fatti non fossero stati provati dall'Uffcio".

Con il quinto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5,"insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio" per essersi la CTR limitata "ad apoditticamente affermare che i fatti posti alla base dell'accertamento non erano "di per sè sufficienti a fornire la prova dell'asserita simulazione"".

Con il sesto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5,"insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio" per avere la CTR "ritenuto che le somme derivanti dalla vendita del bene fossero rimaste nella esclusiva disponibilità della donataria limitandosi a rilevare che dalla documentazione relativa ai due diversi conti correnti, l'uno intestato alla stessa donataria e l'altro al donante, non risultava "nessun passaggio di denaro" dall'uno all'altro, senza considerare il fatto già affermato dalla CTP e, comunque, nuovamente e debitamente illustrato dall'Ufficio in grado di appello, che su quel conto intestato alla donataria, nel quale era confluito il ricavato della vendita, il donante aveva la delega ad operare".

Con il settimo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 "violazione e falsa applicazione del principio dell'inopponibilità all'Amministrazione Finanziaria di atti tesi essenzialmente a conseguire un risparmio fiscale" per avere la CTR ha affermato "che al contribuente sarebbe consentito porre in essere operazioni economiche al solo fine di conseguire un vantaggio fiscale".

Il contribuente si è costituito con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso principale ed ha chiesto, in via subordinata, la cassazione con rinvio della sentenza impugnata per essere stato "ritenuto implicitamente assorbito l'ulteriore motivo attinente l'inesistenza giuridica e comunque la nullità insanabile della notificazione dell'avviso di accertamento".

Il contribuente ha, altresì, illustrato le proprie ragioni con memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1.1. Preliminarmente va delibata l'eccezione, sollevata dal controricorrente, di inammissibilità del ricorso in relazione al requisito dell'esposizione sommaria dei fatti di causa, previsto dall'art. 366 c.p.c., n. 3.

1.2. L'eccezione è infondata; il requisito dell'esposizione sommaria dei fatti di causa risulta, difatti, nella specie soddisfatto, avendo l'Agenzia delle Entrate, nella parte introduttiva del ricorso, trascritto il testo della sentenza, riportato in dettaglio le contestazioni mosse dall'Ufficio con l'avviso di accertamento impugnato, il contenuto essenziale della sentenza di primo grado e le censure formulate in appello.

2. L'eccezione, parimenti sollevata nelle premesse del controricorso, circa il preteso mancato rituale adempimento dell'onere, imposto al ricorrente dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, di indicare specificamente nel ricorso anche gli atti processuali su cui si fonda e di trascriverli nella loro completezza con riferimento alle parti oggetto di doglianza, può essere esaminata, inoltre,

solo con riferimento ai singoli motivi di ricorso, e non in via generica e preliminare, come invece formulata dal controricorrente.

3.1. A seguire, è parimenti infondata l'eccezione, sollevata dalla controricorrente, con cui si invoca il giudicato esterno formatosi "nei confronti della Sig.ra B.G., sorella dell'odierno controricorrente, sulla medesima fattispecie", avendo quest'ultima effettuato una donazione di terreni in favore dei figli.

3.2. Il giudicato esterno può essere, invero, efficacemente eccepito quando si sia formato in un giudizio tra le stesse parti e sia relativo a tributi fondati sui medesimi presupposti di fatto, circostanze entrambe insussistenti nel caso di specie.

4.1. Sono inammissibili il primo ed il secondo motivo di ricorso, che possono essere esaminati congiuntamente, atteso che il vizio di omessa pronuncia che determina la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., rilevante ai fini di cui all'art. 360 dello stesso c.p.c., comma 1, n. 4, si configura esclusivamente con riferimento a domande, eccezioni o assunti che richiedano una statuizione di accoglimento o di rigetto; non è dunque ravvisabile, nella fattispecie, in relazione a censure di mancata valutazione di circostanze di fatto, da ritenersi pacifiche, e di violazione dell'onere della prova relativo alle medesime circostanze.

4.2. Il settimo motivo di ricorso, da esaminare preliminarmente, perchè logicamente prodromico rispetto ai rimanenti motivi, è fondato nei termini di seguito precisati.

4.3. Questa Corte ha già avuto modo di affermare, in pronunce relative a fattispecie analoghe alla presente, la possibilità di dichiarare inopponibili all'amministrazione finanziaria - in applicazione di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost., ma anche dai principi comunitari - i benefici fiscali derivanti dalla combinazione di operazioni a ciò volte.

4.4. E' stato in particolare più volte ribadito che la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta: ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali.

4.5. Da quanto esposto consegue che il carattere reale, e non simulato, dell'operazione di vendita e l'effettiva percezione del prezzo da parte dei venditori-donatari non sono sufficienti ad escludere lo scopo elusivo dell'intera operazione negoziale posta in essere, nella sequenza donazione-vendita (cfr. ex multis Cass. n. 14470 del 2016; n. 25671 del 2013; n. 449 del 2013 e precedenti ivi richiamati).

4.6. Nel caso di specie la C.T.R., erroneamente postulando che la questione posta riguardasse il più ristretto orizzonte valutativo della sussistenza del carattere simulato del negozio traslativo posto in essere tra il contribuente ed il coniuge, laddove ha affermato che gli elementi forniti

dall'Ufficio non fossero "di per se soli sufficienti a fornire la prova dell'asserita simulazione", ed interpretando quindi l'art. 37 come riferito alle sole interposizioni fittizie, o alle operazioni simulate, non si è conformata all'esposta interpretazione delle norme rilevanti nella fattispecie.

5. L'accoglimento del settimo motivo di ricorso determina l'assorbimento del quinto e del sesto motivo di ricorso (censure in merito alle affermazioni della CTR circa la mancanza di elementi "sufficienti a fornire la prova dell'asserita simulazione" e circa l'effettiva disponibilità del ricavato della vendita in capo alla donataria).

6. Il terzo ed il quarto motivo di ricorso sono parimenti infondati in quanto non colgono la ratio della decisione impugnata, avendo la CTR in realtà affermato che le circostanze sulle quali l'Agenzia aveva basato le argomentazioni a sostegno dell'atto impositivo (stretto vincolo parentela tra donante e donataria, breve lasso di tempo intercorso tra donazione e successiva vendita, disponibilità di fatto del ricavato della vendita da parte del donante, rilevante risparmio del contribuente sulle tasse da corrispondere) non costituissero "elementi sufficienti a fornire la prova dell'asserita simulazione", non limitandosi a dedurre la mancanza di "un principio di prova" a loro supporto.

4. Sulla base delle considerazioni che precedono, il settimo motivo di ricorso va pertanto accolto, rimanendo assorbito l'esame del quinto e del sesto, dichiarati inammissibili il primo ed il secondo e rigettati i rimanenti motivi.

5. La sentenza impugnata va quindi cassata e la causa rinviata anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che procederà, alla luce dei principi sopra enunciati, ad un nuovo esame della controversia e delle questioni ritenute assorbite nella sentenza impugnata.

P.Q.M.

La Corte accoglie il settimo motivo di ricorso; dichiara assorbiti il quinto ed il sesto; dichiara inammissibili il primo ed il secondo; rigetta i rimanenti motivi; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R della Lombardia, in diversa composizione, anche per il regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 12 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza