Sentenza del 04/06/2020 n. 10561 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 35/01/12 depositata il 26 marzo 2012, la Commissione tributaria regionale di Catanzaro, in riforma della sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza, respingeva il ricorso proposto da Z.G. avverso l'avviso di accertamento ai fini Irpef relativo all'anno 2001, in relazione alla plusvalenza derivante dalla cessione di un terreno edificatorio per l'importo di euro 220.088,11.

Evidenziava la CTR, per quanto ancora di interesse, che, in ordine alla questione dell'errata e falsa applicazione dell'art. 37, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con atto del 10.5.2001 la ricorrente donava ai figli il terreno, che aveva dato origine all'accertamento, dichiarando il valore di euro 232.405,61 e nella stessa giornata, con atto rogato dallo stesso notaio, i figli avevano venduto il terreno in questione alla E.I. s.r.l. per lo stesso valore. In pratica donazione e vendita erano avvenute in un unico contesto e questo comportamento doveva, secondo la CTR, ritenersi indicativo di un disegno preordinato allo scopo di sottrarre all'imposizione la plusvalenza ricavata al bene venduto, che era stato acquistato originariamente nel 1989 al prezzo di lire 15 milioni; era innegabile, dunque, che nella fattispecie fossero ravvisabili presunzioni gravi, precise e concordanti, di cui al comma 3 dell'art. 37 cit., che inducevano a ritenere sussistente un comportamento elusivo riguardo al pagamento delle imposte dovute. Correttamente, dunque, l'Ufficio aveva applicato l'art. 81, lett. b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Avverso tale sentenza Z.G. propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi; resiste l'Agenzia delle entrate mediante controricorso. La ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 37, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 (in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ.), avendo la CTR, applicando l'art. 37, erroneamente imputato alla ricorrente in via presuntiva un reddito che sarebbe appartenuto ad altri soggetti, senza verificare che tale reddito giuridicamente non era e non poteva essere stato prodotto, né tantomeno accertato dall'Ufficio; secondo la ricorrente, poiché l'art. 37 cit. presuppone l'esistenza di un reddito apparentemente posseduto da un soggetto, ma in realtà appartenente ad altro, nel caso in esame mancherebbe proprio il presupposto per applicare tale norma, in quanto l'Ufficio non ha mai accertato l'esistenza di tali redditi in capo ai figli della

ricorrente; né potrebbe trovare applicazione, nel caso in esame, la modifica dell'art. 67 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, di cui all'art. 37, commi 38 e 39, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modif. in legge 4 agosto 2006, n. 248, venendo in rilievo una fattispecie verificatasi anteriormente alla sopravvenienza normativa.

2. Il secondo motivo, proposto in via subordinata, lamenta l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione (art. 360, n. 5, cod. proc. civ.) sulle ragioni di fatto riscontrate nella fattispecie per applicare l'art. 37, comma 3, cit. senza che in concreto vi fosse il presupposto richiesto dalla norma applicata, come evidenziato nel superiore motivo di ricorso.

3. I primi due motivi possono essere unitariamente esaminati, in quanto connessi, e sono infondati.

3.1. Secondo la ricorrente, l'operazione negoziale intercorsa tra le parti (caratterizzata dalla donazione del terreno ai figli e dalla successiva vendita a titolo oneroso da parte di questi ultimi in favore di terzi) non potrebbe essere sussunta nello schema normativo dell'art. 37, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto ne mancherebbe il presupposto applicativo, caratterizzato dall'esistenza di un reddito in capo ad un soggetto differente dal reale titolare (presupposto mancante nel caso di specie, attesa la mancanza di un reddito accertabile in capo ai donatari).

3.2. La giurisprudenza di questa Corte, al contrario, è costante nel ritenere l'astratta applicabilità dell'art. 37, comma 3, cit. ad operazioni a titolo gratuito tra genitori e figli, strumentali ad evitare il carico della plusvalenza, precisandosi che «In tema di accertamento rettificativo dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dall'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, 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; in tale valutazione occorre, tuttavia, tenere conto nei rapporti tra genitori e figli della libertà di pianificazione della successione. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza della commissione tributaria regionale, che aveva confermato la legittimità dell'avviso di accertamento, ritenendo evidente, in presenza di una donazione di terreni edificabili conclusa fra genitore e figlio, seguita a breve dalla vendita dei beni a terzi, l'assenza dello spirito di liberalità e la strumentalità dell'operazione ad evitare il carico fiscale sulla plusvalenza)» -in tal senso, v. Cass. n. 21952/15; in senso sostanzialmente conforme, v. Cass. num. 29189/17, 29182/17, 20250/15, 25671/13-.

3.3. La circostanza che testualmente l'art. 37, comma 3, faccia riferimento a «redditi di cui appaiono titolari altri soggetti», non rende (come vorrebbe la ricorrente) incompatibile la norma con il caso in esame, nel quale l'operazione mirerebbe in astratto solo ad evitare la tassazione della plusvalenza, in quanto in fattispecie del genere non è tassata, ovviamente, la plusvalenza in sé ma in quanto indicativa di una capacità contributiva che il soggetto realmente interessato mira ad occultare ricorrendo ad un'interposizione fittizia di persona (v. Cass. n. 29182/17).

4. Il terzo motivo lamenta la violazione e falsa applicazione di legge, la violazione delle regole sulle prove, e la nullità della sentenza (art. 360, n. 4, cod. proc. civ.), avendo la CTR imputato in via presuntiva alla ricorrente un reddito senza indicare le presunzioni che ha utilizzato, né i fatti

certi sui quali le presunzioni sono fondate, essendo nel caso di specie venuta in rilievo semplicemente una donazione tra genitore e figli, animata dal consueto spirito di liberalità.

5. Il quarto motivo lamenta l'omessa e insufficiente motivazione (art. 360, n. 5, cod. proc. civ.) circa l'iter logico seguito dalla CTR, non avendo quest'ultima esplicitato il ragionamento seguito per giungere alla decisione, basandosi unicamente su affermazioni apodittiche e trascurando che la normativa vigente all'epoca dei fatti e l'acquisto di una casa da parte dei due donatari, costituiscono circostanze che consentono di escludere ogni ipotesi elusiva derivante da un uso improprio della donazione.

6. Il terzo e quarto motivo, che possono essere congiuntamente esaminati, sono fondati.

6.1. La CTR ha fondato il proprio convincimento unicamente su un dato temporale, ritenendo che, poiché donazione e vendita sono avvenute nel medesimo contesto, tale circostanza sarebbe indicativa di un disegno preordinato a sottrarre all'imposizione la plusvalenza ricavata dal bene venduto, in ciò ravvisando una presunzione rilevante ai fini dall'art. 37, comma 3, cit.

6.2. Deve contrariamente rilevarsi che, in un caso sostanzialmente analogo, questa Corte (v. Cass. n. 29182/17, in parte motiva) ha ritenuto che «L'Agenzia delle entrate (...) su cui grava l'onere di provare l'uso strumentale della donazione per evitare il pagamento dell'imposta sulla plusvalenza maturata dal donante, non ha fornito alcuna prova, non potendo ritenersi sufficiente per tale dimostrazione la semplice sequenza temporale fra i due atti (donazione-permuta), di per sé non idonea a dimostrare l'esistenza di una interposizione fittizia di persona, come tale soggetta a plusvalenza», evidenziando, inoltre, che «l'Ufficio avrebbe potuto fornire al giudice di merito ulteriori elementi (quali ad es.: il versamento di acconti al donante; la partecipazione di questi alle trattative per la permuta), idonei a far pensare all'assenza dello spirito di liberalità e alla strumentalità dell'operazione per evitare il carico fiscale della plusvalenza».

6.3. Inoltre, secondo Cass. n. 21952/15, in fattispecie del genere assume preminente rilievo, trattandosi di rapporti patrimoniali fra genitori e figli, «il profilo della libertà della pianificazione della successione da parte dei genitori, tanto, in generale, che nulla impone al contribuente di optare, nell'espressione della propria autonomia negoziale, per la soluzione più onerosa sul piano fiscale».

6.4. In tali casi, allora, sarebbe illogico ed apodittico escludere che la donazione sia stata effettuata per spirito di liberalità fra madre e figli, ed affermare che ci si trovi sempre al cospetto di operazioni preordinate al fine di eliminare il carico fiscale applicabile sulla plusvalenza, trattandosi semmai di verificare se il complesso degli elementi raccolti ed offerti alla valutazione del giudice di merito siano effettivamente idonei a porre in dubbio la realtà documentale.

6.5. Nella specie, l'unico elemento emerso nel corso del giudizio di merito e dunque valorizzato dalla CTR attiene alla contestualità tra donazione e vendita, elemento che, per quanto sopra osservato, non è da solo un elemento idoneo a consentire il superamento della realtà documentale e ad escludere che vi sia stata un'effettiva attribuzione patrimoniale a titolo

gratuito della madre ai figli, con la quale, per spirito di liberalità, la prima abbia inteso arricchire (art. 769 cod. civ.) i secondi.

7. Il ricorso va pertanto accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

8. Le alterne vicende dei gradi di merito giustificano la compensazione delle relative spese processuali, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente. Compensa le spese dei precedenti gradi di giudizio e pone a carico dell'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, liquidandole in euro 6.500 per compensi ed euro 200 per esborsi.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 17 gennaio 2020.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza