

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 6 dicembre 2017, n. 29189

Fatti di causa

Ad esito di accertamento espletato, l'Ufficio di Modena dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei riguardi di E.D. avviso di accertamento relativo alla tassazione separata di plusvalenza derivante dalla cessione di terreno attraverso donazione simulata alle figlie, le quali contestualmente nel medesimo atto notarile lo vendevano a società petrolifera.

Avverso detto provvedimento proponeva impugnazione la D. rilevando l'infondatezza della pretesa erariale poiché basata sull'errata opinione che la donazione fosse contratto simulato a fini di elusione delle imposte. La Commissione tributaria di Modena accoglieva l'impugnazione della contribuente annullando in toto l'accertamento.

Ad esito del gravame mosso dall'Agenzia, la Commissione regionale di Bologna accoglieva l'appello dell'Ufficio osservando come le modalità stesse di confezione del contratto di donazione e contemporanea vendita, nonché l'avvio della pratica edilizia prima di detto contratto, lumeggiassero chiaramente la natura strumentale dell'operazione al fine di eludere l'imposta, stante l'artificialità della stessa.

Ha interposto ricorso per cassazione la D. articolando tre motivi di impugnazione.

In primo luogo rilevava violazione di legge poiché la simulazione, cui la norma tributaria applicata opera riferimento, attiene all'interposizione fittizia di persona e, non anche, all'interposizione reale.

Quindi l'impugnante denunciava vizio motivazionale in relazione all'accertamento di fatto decisivo circa il soggetto che in effetto incassò il prezzo della vendita, poiché la Commissione regionale ha ritenuto provato che ad incassare il corrispettivo fosse la madre, mentre documentalmente risultava provato il contrario ed dette prove non risultano valutate adeguatamente dalla Commissione regionale, benché fossero state poste alla base della decisione del primo Giudice riformata.

Infine deduceva violazione di legge in quanto - all'epoca - la complessiva operazione posta in essere lecita, poiché solo successivamente, con apposita modifica del TUIR, tale tipologia di operazioni contrattuali risulta comunque sottoposta a tassazione, mentre a tenor del disposto, ex art 37 comma 3 DPR 600/1973 vigente all'epoca dei fatti, la tassazione poteva seguire solo a fronte della prova adeguata che il prezzo fosse stato incassato in effetto dal donante. Resisteva ritualmente l'Agenzia delle Entrate con controricorso notificato il 21.6.2011 mentre la ricorrente depositava memoria del 2.5.2017 in prossimità dell'udienza.

All'odierna udienza pubblica, sentite le parti presenti ed il P.G., la Corte adottava decisione siccome illustrato in presente sentenza.

Ragioni della decisione

Il ricorso proposto dalla D. s'appalesa fondato in ordine alla seconda e terza ragione di impugnazione, mentre in relazione alla prima è priva di pregio giuridico. Il primo mezzo d'impugnazione, centrato su asserita inapplicabilità astratta della norma tributaria di causa all'ipotesi di interposizione reale di persona, si scontra con il costante contrario insegnamento di questa Suprema Corte.



Difatti – Cass. sez. trib. n° 25671/13 rv 628458; Cass. sez. trib. n° 12788/11 rv 618550 - non tanto assume rilievo la natura dell'atto quale, simulazione per interposizione fittizia di persona ovvero atto d'interposizione reale, bensì l'uso improprio di un istituto giuridico volto a fini elusivi, qualunque natura abbia sia fittizia che reale. Hanno invece fondamento gli altri due motivi d'impugnazione, strettamente connessi poiché denunciano il medesimo vizio anche se sotto profili diversi. Difatti la ricorrente lamenta l'omessa valutazione della documentazione, depositata tempestivamente a comprova che il prezzo ricavato dalla vendita del Corte di Cassazione - copia non ufficiale bene donato venne, non solo percepito dalle figlie donatarie, ma pure consumato per loro scopi.

In effetti la decisione impugnata appare reggersi unicamente sull'osservazione fattuale che il complessivo - e significativo - iter contrattuale lumeggiava la conclusione indiziaria che oggetto reale della donazione era di individuarsi nel prezzo della vendita poiché la donazione del terreno alle figlie mero atto strumentale della D. per vendere il bene alla società petrolifera in elusione dell'imposta, per poi donare alle figlie il ricavato. Tuttavia la Commissione regionale felsinea nel pervenire a detta conclusione non ha tenuto conto, come rettamente ricorda la ricorrente, che l'operazione posta in essere all'epoca non era vietata dalla normativa tributaria, come in momento successivo con apposita modifica, poiché la tassazione conseguiva esclusivamente alla prova - anche di natura presuntiva - a carico dell'Ufficio che il reddito, ossia il provento della successiva vendita da parte del donatario, fosse stato percepito in effetti dal donante vero dominus dell'operazione giuridico-economica posta in essere.

La Commissione ritenne non rilevante la documentazione portata dalla contribuente a prova che il provento della vendita, non solo, fu incassato dalle figlie, ma pure consumato per loro scopi personali, poiché ebbe ad individuare l'oggetto della donazione non già nel terreno, siccome palese nell'atto pubblico ritenuto simulato a fini elusivi, bensì nel prezzo ricavato dal contratto effettivamente voluto ossia la vendita. Tuttavia tale conclusione appare apodittica e non fondata su un ragionamento probatorio che lo sostenga poiché la significativa complessità dell'iter contrattuale, ossia la contestualità dei contratti e l'aver predisposto la documentazione urbanistica indispensabile per la vendita ben prima della donazione, non dimostra anche che la donazione del bene immobile fu simulata - Cass. sez. trib. n° 21952/15 rv 637004 - e che la D. donò in effetto alle figlie il prezzo ricavato.

La condotta da provare rimane sempre che il prezzo della vendita fu in effetto percepito dalla donante ed il ragionamento esposto dalla Commissione felsinea non prova un tanto, poiché con il perfezionarsi della donazione, intervenuto prima della vendita, l'unico oggetto della liberalità - come visto elemento che si può presumere effettivo tra genitori e figli - non poteva che esser il bene immobile poiché il prezzo venne ad esistenza quando il nuovo titolare del diritto reale provvide a trasferirlo ad altri.

Inoltre non va dimenticato che lo spirito liberale a sostegno della donazione è la volontà di attribuire un arricchimento al donatario, sicché non assume dirimente rilievo che il donante si configuri come certa la successiva vendita ed appare ovvio che il donatario del bene goda del prezzo della vendita del bene senza per ciò ricevere apposita donazione del denaro ricavato.

Quindi le argomentazioni utilizzate dalla Commissione felsinea a sostegno della conclusione e della simulazione della donazione del terreno e che oggetto di donazione



fu la somma ricavata dalla vendita, appaiono allo scopo anodine poiché prive dei requisiti ex art 2729 cod. civ. per assumere valenza di prova indiziaria.

Va, invece, puntualmente provato che in effetto la donazione fu simulata tra le parti per assenza di spirito liberale e che il prezzo conseguito dalla vendita in effetto pervenne alla donante e che, con successiva volizione, questa lo trasferì a titolo di donazione alle figlie.

Solo in tal prospettiva possono ritenersi irrilevanti le prove documentali dimesse dalla contribuente, altrimenti prove da appositamente valutare al fine di individuare la concorrenza dei requisiti previsti dalla previsione normativa, ossia che il provento della vendita in effetto fu goduto dalla donante.

Pertanto in relazione a detti due motivi di impugnazione la sentenza impugnata va cassata e la questione per nuovo esame, sulla scorta delle indicazioni circa la rilevanza delle prove e l'oggetto da provare, va rimessa alla Commissione regionale dell'Emilia-Romagna, che provvederà anche per le spese di questo giudizio di legittimità.

P. Q. M.

Accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo e rinvia, anche per le spese di questo giudizio, alla Commissione Regionale Emilia-Romagna in altra composizione.

