

## **Donazione di terreno e successiva vendita: la sezione Tributaria si pronuncia tre volte in un giorno**

*Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 29182, Sentenza n. 29189 e n. 29190 del 6 dicembre 2017*



di Luca Mariotti

*Dottore Commercialista*

Al paragrafo 7) del capitolo IX, del terzo volume, della monumentale circolare del comando generale della Guardia Di Finanza n. 1/2018 *“Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali”*, uscita il 29 novembre scorso, si parla di operazioni caratterizzate da una donazione ed una successiva vendita che insieme assolvono allo scopo di ridurre fortemente la tassazione sulle plusvalenze.

Il tema riguarda l’interposizione tra soggetti, fittizia o reale che essa sia, come vedremo tra un attimo.

Riprendiamo quindi qualche considerazione svolta nella predetta circolare, che commenteremo poi con riferimento a tre pronunce della Sezione Tributaria, rispettivamente una ordinanza e due sentenze, tutte depositate il 6 dicembre 2017, ovvero i numeri 29182, 29189 e 29190.

### **1 - La questione**

L’art. 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, prevede che *“in sede di rettifica o di 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".*

Ora, è noto che l'art. 68, comma 2, del T.U.I.R. stabilisce che, per i terreni acquistati per successione o donazione, il prezzo di acquisto è assunto come il valore dichiarato nelle relative denunce e atti registrati, o in seguito definito o liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente. Quindi poniamo che il soggetto A abbia ricevuto per donazione da B un terreno pagato 10 dal donante B. Se nell'atto di donazione viene dichiarato un valore di 100 e successivamente il medesimo terreno viene venduto a 110 la plusvalenza da conteggiare sarà solo  $(110-100)=10$  e non  $(110-10)=100$ . Gran bel risultato in termini di tassazione. Soprattutto se tra donante e donatario ci sono rapporti di parentela in linea retta e dunque il primo passaggio (la donazione) è stato effettuato in esenzione di imposta o comunque ad aliquota molto ridotta.

In questo contesto l'Agenzia delle Entrate ha pensato bene di invocare in più di un caso l'articolo 37, terzo comma del decreto sull'accertamento. Sul presupposto che l'operazione sia stata congegnata tra un donante che rivestirebbe il ruolo di reale percettore del reddito e un donatario interposto per motivi meramente fiscali. E con risultati non del tutto lineari, specie per il fatto che tale recupero viene fondato *"anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti"* che tali non sempre sono ritenute dai Giudici.

## **2 - Le valutazioni dei Giudici in passato**

Nella Circolare più volte citata si ricorda ad esempio una sentenza contraria alle ragioni dell'accertamento, ovvero la sentenza 17 maggio 2017, n. 12316 della Sezione Tributaria. La Suprema Corte nel caso specifico ha escluso la natura simulata della donazione, rilevando invece che *"i donatari avevano effettivamente incassato l'importo della successiva vendita del terreno ricevuto in donazione e che non vi era alcun elemento di prova, neppure indiziaro, tale da legittimare l'affermazione che il corrispettivo della vendita fosse stato retrocesso al donatario"*. Quanto ad altri elementi di "concordanza" i giudici di legittimità non hanno, nella circostanza, ritenuto *"sussistenti altri elementi dimostrativi dell'esistenza di un'attività elusiva, considerando implicitamente non risolutivo il mero dato della vicinanza temporale (relativa) tra l'atto di donazione e la successiva vendita, avvenuta a distanza di tre mesi"*.

A favore della tesi delle Entrate viene invece menzionata la Sentenza 10 gennaio 2013, n. 449, sempre della Sezione Tributaria. Leggendola con attenzione tuttavia non si trovano criteri che possano avallare la predetta impostazione presuntiva. Anche se la Corte cassa una sentenza sfavorevole all'ente impositore. Tuttavia va rilevato in tale specifico contesto: a) che il *focus* motivazionale, relativamente alla donazione, viene collocato nella insufficiente motivazione della sentenza di appello che semplicemente aveva dichiarato non sufficienti

gli elementi presuntivi, senza valorizzarli ed eventualmente superarli; b) si parla sovente di “elusione” e/o dell’articolo 37, terzo comma, come di una regola antielusiva.

Sotto quest’ultimo profilo è indubbio che la lettura possa dirsi superata dalle novità normative successive. La legge 11 marzo 2014, n. 23, ha infatti conferito al Governo una delega per la riforma di alcuni istituti tributari. In particolare l’articolo 5 della citata Legge ha previsto interventi in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale. L’articolo 1 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 è quindi intervenuto in questa specifica materia inserendo una norma *ad hoc* nello “Statuto dei diritti del contribuente” (Legge 212/2000, nuovo articolo 10-*bis* e prevedendo espressamente che “*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*”. Definizione che oggi si riferisce anche alla fattispecie elusiva, stante l’assimilazione di abuso ed elusione, attuata dalla nuova normativa.

Quindi il richiamo all’elusione può dirsi da archiviare. Il fatto stesso che le norme specifiche sull’elusione (37-*ter* del decreto accertamento) siano state abrogate dalle nuove disposizioni e il 37 terzo comma continui ad esistere testimonia inequivocabilmente che quest’ultima regola oggi non ha niente a che vedere con l’elusione.

Tornando alla sentenza del 2013 citata, va meditata la circostanza che la Circolare evidenzia, per la quale una operazione reale e non simulata può rientrare comunque nella previsione dell’articolo 37-terzo comma. Quindi il fatto che l’operazione possa essere riqualificata indipendentemente dalla volontà del soggetto interposto che può essere perfettamente in buona fede. In realtà anche tale deduzione è da ponderare perché nella sentenza si richiama ancora il (desueto, per quanto appena detto) concetto di elusione. Letteralmente al punto 1.2. della motivazione si legge: “*Da quanto suesposto consegue, pertanto, la non corretta applicazione della norma di cui all’art. 37, cc. 3 del decreto cit., da parte del giudice di seconde cure, atteso 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*”.

Quindi tornando all’articolo 37-*ter* e al caso citato della donazione con successiva vendita va precisato a) che i precedenti in tema di elusione sembrano oggi poco significativi b) che pare difficile una successione di atti nei quali i soggetti coinvolti siano inconsapevoli (interposizione reale e non simulata): infatti è difficile che io sia il percettore di un cospicuo reddito da plusvalenza senza accorgermene c) che se la donazione è effettiva (e soprattutto se c’è un rapporto di parentela che la giustifica) la norma non è invocabile quando il prezzo della vendita sia acquisito dal donatario e non dal donante. L’esclusione dell’istituto dell’abuso, nella sua accentuata indefinitezza nella versione non normativa, fa dunque venir meno le

più ardite presunzioni in tema di interposizione: la norma dell'accertamento torna perciò ad essere applicabile, seppur a fondamento presuntivo, in ipotesi molto più rigorose.

### **3 -La giurisprudenza di Cassazione del 6 dicembre 2017**

In un solo giorno la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha depositato tre pronunce nelle quali sono state decise alcune vicende in tema di articolo 37-ter. Visto che si tratta di elaborazioni recentissime ci sembra quindi interessante dare di esse una lettura quanto più possibile organica cercando di estrapolare dei principi comuni.

Nella ordinanza n. 29182 il caso concreto è decisamente coincidente con la fattispecie di cui stiamo trattando. Più in dettaglio l'Ufficio competente aveva accertato redditi derivanti da mancata dichiarazione di plusvalenza da cessione a titolo oneroso di terreni edificabili, riconducendo gli atti di donazione e successiva permuta a un disegno elusivo volto ad evitare il pagamento della plusvalenza. In particolare vi era stata una donazione per la quota di tre quarti dal padre alla figlia in relazione ad un terreno edificabile. Il giorno successivo la donataria ha poi permutato i tre quarti del terreno predetto, unitamente al residuo quarto del terreno già di sua proprietà, con due appartamenti da edificare: il tutto allo stesso valore dichiarato nella donazione.

La Corte, respingendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate ritiene insufficiente la prova fornita alla base dell'accertamento. Per la Corte *“L'Agenzia delle entrate, per contro, 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 (v. Cass. n. 5408/2017; n. 14470/2016)”. I Giudici della quinta sezione si spingono oltre, ipotizzando anche dei possibili modi per l'Agenzia per ottemperare all'onere probatorio ed evidenziando al riguardo come l'Ufficio avrebbe potuto fornire al giudice di merito ulteriori elementi, quali ad esempio il versamento di acconti al donante o 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.*

Bene insomma ha operato la C.T.R. che si è conformata alla consolidata giurisprudenza, ritenendo non provato l'intento elusivo, a fronte della documentazione fornita dal contribuente, idonea a dimostrare che i beni permutati sono rimasti nel patrimonio personale della figlia, la quale sugli appartamenti permutati ha acceso un mutuo ipotecario.

Nella sentenza n. 29189 il caso era ancora quello di un avviso di accertamento relativo alla tassazione separata di plusvalenza derivante dalla cessione di terreno attraverso donazione (asseritamente simulata) dal primo proprietario alle figlie. Queste ultime contestualmente e addirittura nel medesimo atto notarile lo vendevano ad una società petrolifera.

In questo caso i Giudici regionali avevano accolto la tesi dell'Agenzia delle Entrate. Quindi è il contribuente che ricorre per la cassazione della sentenza valorizzando in particolare il 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 donante, mentre documentalmente risultava provato il contrario. Dette prove per il ricorrente non risultavano valutate adeguatamente dalla Commissione regionale, benché fossero state poste alla base della decisione del primo Giudice riformata. Inoltre si 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.

Tali eccezioni vengono accolte e conseguentemente la sentenza di appello viene cassata.

Riguardo i principi enunciati dalla Corte riportiamo come per i Giudici, nel vecchio come nel nuovo assetto normativo, la condotta da provare rimane sempre che il prezzo della vendita fu in effetti percepito dalla donante. In relazione a ciò il ragionamento esposto dalla Commissione Regionale 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 provvede a trasferirlo ad altri. Inoltre per la quinta sezione *".. 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"*.

La sentenza n. 29190 considera invece una vicenda che ha origine da un avviso di accertamento inerente a reddito a tassazione separata nel quale viene presunta una azione elusiva, *ex art 37 bis DPR 600/73*, in dipendenza di donazione alla madre del donante di una quota parte di un terreno a lui pervenuto per donazione da parte del padre. Mentre al commissione provinciale aveva accolto le ragioni del contribuente, sia in tema di presunta interposizione, sia relativa-

mente al valore, ritenuto eccessivo, attribuito al terreno nella donazione, la sentenza di appello ribaltava la decisione di prime cure solo in parte. In particolare non veniva ritenuto motivato l'accertamento circa l'aumento del valore del terreno donato, ma veniva accolto l'appello circa la ritenuta simulazione dell'atto a fini elusivi delle imposte.

Le conclusioni differiscono dalle due precedenti massime dello stesso giorno (e con lo stesso Presidente del Collegio giudicante). Diventa allora importante verificare alcuni elementi concreti della vicenda. Soprattutto il fatto non contestato dal ricorrente, anzi da questi ribadito in giudizio, che la donazione alla madre era contratto strumentalmente diretta a superare la clausola testamentaria limitativa del libero godimento del bene ereditario – che scontava una espressa disposizione per la quale non sarebbe stato cedibile per due generazioni -.

La Commissione regionale ha quindi concluso conformemente alla norma applicata, che non sussistevano valide ragioni nemmeno liberali per la donazione del bene alla madre, ossia la moglie dell'originario titolare del bene ed acquirente dello stesso per successione. L'operazione elaborata in famiglia aveva infatti il solo scopo di poter vendere il terreno ad una società commerciale che lo avrebbe valorizzato. Mancava di conseguenza qualsiasi da spirito liberale alla base della donazione, per stessa ammissione della parte interessata, che aveva ammesso la simulazione sia pure non per finalità fiscali ma solo per superare la clausola testamentaria e così poter vendere il terreno.

#### **4- Conclusioni**

Come si vede le tre pronunce (a parte la terza, che ha tuttavia riferimenti fattuali molto peculiari) sono nel solco delle conclusioni che avevamo tracciato commentando la Circolare 1/2018 del comando generale della Guardia Di Finanza. E che ci trovano piuttosto critici sulle considerazioni ivi svolte in relazione alla giurisprudenza citata.

Restiamo insomma convinti che una donazione con successiva vendita sia una successione di operazioni del tutto lecita e non configurante interposizione, neppure sul piano presuntivo se solo a) esiste una causa non simulata e giuridicamente apprezzabile per la donazione (es. rapporto di parentela, soprattutto se stretta); b) il prezzo della vendita rimane nella disponibilità del donatario che lo percepisce - giacché diventa ininfluenza ai fini di un'ipotetica simulazione regalare un terreno o regalare lo stesso terreno quando si sia trovato un potenziale acquirente.

Non regge neppure l'eventuale rinvio che il paragrafo fa alle norme antielusive pure nel caso non si possa sostenere efficacemente una simulazione. Nel caso infatti di una operazione condotta coi due criteri sopra citati apparirebbe del tutto impossibile che si sia effettuata solo per ragioni fiscali, come il nuovo articolo 10-*bis* dello "Statuto" prevede. E, visto che tale norma considera tutelabile la libertà di scelta del contribuente tra soluzioni negoziali lecite tra loro

alternative, si dovrà ritenere del tutto legittimo optare per donare il terreno in procinto di una vendita, piuttosto che venderlo donando il corrispettivo acquisito dalla cessione. Almeno a modesto parere di chi scrive.