

**Cass. civ. Sez. V, Sent., 09-10-2015, n. 20250**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRECO Antonio - Presidente -

Dott. CIGNA Mario - rel. Consigliere -

Dott. FERRO Massimo - Consigliere -

Dott. FEDERICO Guido - Consigliere -

Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 18196-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

N.G., elettivamente domiciliata in ROMA VIALE ANGELICO 38, presso lo studio dell'avvocato VINCENZO SINOPOLI, rappresentata e difesa dall'avvocato MARIO NUSSI giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 40/2009 della COMM.TRIB.REG. di TRIESTE, depositata il 25/05/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 27/03/2015 dal Consigliere Dott. MARIO CIGNA;

udito per il ricorrente l'Avvocato COLELLI che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato DE MONTE NUSSI ANGELA delega Avvocato NUSSI MARIO che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

## Svolgimento del processo

N.G. ha proposto ricorso dinanzi alla CTP di Udine avverso avviso di accertamento con il quale la locale Agenzia delle Entrate le aveva contestato -ai fini IRPEF- l'omessa dichiarazione di una plusvalenza scaturente dalla vendita di un terreno edificabile;

in particolare, era stato constatato che, nella stessa data (15-9- 1999) e dinanzi allo stesso notaio, con distinti atti: la contribuente aveva donato la quota di 1/4 (pari al valore dichiarato di lire 472.500.000) di detto terreno alla propria figlia F. M.T.; quest'ultima aveva donato alla madre la quota di % (pari al valore dichiarato di lire 157.500.000); entrambe avevano venduto alla Mediocredito FVG SpA le rispettive quote di proprietà al complessivo prezzo di lire 630.000.000 (rispettivamente lire 472.500.000 e lire 157.500.000); ad avviso dell'Ufficio siffatto comportamento, anche in considerazione della sequenza ravvicinata degli atti posti in essere, concretizzava, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, la situazione di apparenza nel possesso di redditi, con conseguente accertamento dell'omessa plusvalenza e recupero delle maggiori imposte dovute.

A sostegno del ricorso la contribuente ha sostenuto, ai sensi dell'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. b) seconda parte, e art. 82 (ora 68), comma 1) lett. b) TUIR, l'insussistenza della detta plusvalenza, atteso che la differenza tra il corrispettivo percepito dalla Medocredito nel periodo di imposta (lire 157.500.000) ed il valore dichiarato nella donazione (lire 157.500.000) era pari a zero.

L'adita CTP ha accolto il ricorso del contribuente; in particolare la CTP ha ritenuto che l'Ufficio non aveva fornito la prova dell'interposizione fittizia di persona e non aveva dimostrato che il corrispettivo ottenuto dalla cessione alla Mediocredito SpA fosse stato effettivamente percepito, nonostante l'apparenza, per i 3/4 dalla ricorrente-donante, anzichè dall'effettiva alienante, già donataria.

Con sentenza depositata il 25-5-2009 la CTR Trieste ha rigettato l'appello dell'Ufficio; in particolare la CTR, in conformità con quanto sostenuto dalla contribuente, ha affermato che la plusvalenza redditualmente rilevante era pari a zero, sicchè, stante l'inapplicabilità al caso di specie del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, ogni eventuale risparmio di imposta conseguito doveva ritenersi lecito; al riguardo ha tuttavia evidenziato il sospetto che l'intera operazione di scambio di quote di proprietà in forma donativa tra madre e figlia fosse all'origine finalizzata a precostituire, a scopo elusivo, dei valori da mettere a confronto con il prezzo di vendita, al fine di non far risultare alcuna plusvalenza tassabile; siffatta ipotizzata operazione antielusiva, concretizzante "abuso del diritto", non era stata tuttavia provata dall'Amministrazione, sulla quale ricadeva l'onere probatorio.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione l'Agenzia, affidato a tre motivi; ha resistito la contribuente con controricorso.

## Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia, denunciando -ex art. 360 c.p.c., n. 4 - nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., ha dedotto che la CTR era incorsa in extrapetizione, in quanto, nonostante nell'appello si fosse contestata la valutazione della CTP in ordine al mancato raggiungimento - da parte dell'Ufficio - della prova della pretesa tributaria (e, in particolare, dell'interposizione fittizia) e si fossero riproposti gli elementi presuntivi a base dell'accertamento (rapporto di parentela; scambio di quote tra madre e figlia; contestualità di tutti gli atti;

mancata impugnazione -da parte della figlia- dell'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti), la CTR aveva fondato la decisione su inconferenti argomentazioni relative agli artt. 81 e 82 TUIR in materia di plusvalenze tassabili e sul D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, norma antielusiva non applicata dall'Ufficio e non inerente all'ipotesi in questione, nonchè sulla pretesa riconducibilità della fattispecie ad un generale problema di "abuso del diritto", ritenuto non provato.

Con il secondo motivo l'Agenzia, denunciando - ex art. 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37 e 37 bis, nonché degli artt. 2697, 2727, 2728 e 2729 c.c., ha sostenuto che la CTR, pur in presenza dei su menzionati elementi presuntivi, aveva indebitamente, ed in violazione delle su indicate norme in tema di ripartizione dell'onere probatorio e in materia di presunzioni, addossato all'Ufficio un ulteriore obbligo probatorio, quale quello di dimostrare documentalmente l'effettivo transito delle somme frutto di cessione tra donante e donatario.

Con il terzo motivo l'Agenzia, denunciando - ex art. 360 c.p.c., n. 5 - contraddittoria motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, ha dedotto che la CTR, pur avendo avuto il sospetto dello scopo elusivo, non ha poi confermato la legittimità dell'impugnato accertamento.

I motivi, da esaminare congiuntamente in quanto tra loro connessi, sono fondati.

La CTR, facendo peraltro erroneo riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis quando invece (come appare evidente dall'avviso di accertamento trascritto in ricorso) l'atto impugnato era fondato esclusivamente sul D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, si è limitata a constatare, sulla base di quanto formalmente risultante dai singoli atti negoziali in questione, che la plusvalenza (individuata nella differenza tra il corrispettivo percepito dalla vendita alla Mediocredito Spa ed il valore dichiarato nel contratto di donazione debitamente registrato) era pari a zero, sicchè ogni eventuale risparmio di imposta attuato con l'intera operazione era da ritenersi lecito; così operando, non ha tuttavia considerato che, per principio già enunciato da questa Corte, "in tema di accertamento rettificativo dei redditi, 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" (Cass. 25671/2013; v. anche Cass. 21794/2014); nel caso di specie, pertanto, a prescindere dall'effettività di tutte le operazioni facenti parte del complesso negoziale in questione (e, quindi, a prescindere dal transito delle somme frutto di cessione tra donante e donatario e dall'effettivo possesso di reddito in capo alla contribuente e, comunque, dalla prova della sussistenza di una interposizione fittizia di persone), non vi è dubbio, in base a quanto risultante dai pacifici fatti di causa, che negozi, legittimi di per sè, siano stati, ove esaminati nel loro complesso, utilizzati in modo improprio, ingiustificato e deviante, consentendo in tal modo alla contribuente di eludere l'applicazione del regime fiscale relativo alla realizzata plusvalenza; al riguardo va, invero, rilevato che tutti i negozi sono stati stipulati lo stesso giorno dinanzi allo stesso notaio rogante, sicchè appare evidente la strumentante delle donazioni di quote, poste in essere reciprocamente in un contesto familiare (tra madre e figlia) e in assenza di altre comprensibili ragioni, al solo scopo di preconstituire, a scopo elusivo, dei valori da mettere a confronto con il prezzo di vendita, ai fine ultimo di non far risultare alcuna plusvalenza tassabile (come peraltro intuito anche dalla CTR, che non ha, tuttavia, poi tratto da tale sospetto le giuridiche conseguenze).

In conclusione, pertanto, va accolto il ricorso e cassata l'impugnata sentenza, con rinvio per nuova valutazione alla stregua dei predetti principi, alla CTR Friuli Venezia Giulia, diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza e rinvia alla CTR Friuli Venezia Giulia, diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 27 marzo 2015 e, in seconda rinvocazione, il 16 settembre 2015.

Depositato in Cancelleria il 9 ottobre 2015