

Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 20-12-2017) 07-03-2018, n. 5420

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente -

Dott. LOCATELLI Giuseppe - rel. Consigliere -

Dott. PICCIALLI Patrizia - Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

Dott. CONDELLO Pasqualina Anna Piera - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 11641-2010 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

V.S. DECEDUTO E PER ESSO EREDI V.M. & G., M.A., V.M., V.G.;

- intimati -

avverso la sentenza n. 4/2010 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 27/01/2010;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20/12/2017 dal Consigliere Dott. GIUSEPPE LOCATELLI.

Svolgimento del processo

Con atto stipulato il 21.2.2001, registrato il 9.3.2001, V.S. donava alle figlie V.G. e V.M. un terreno edificabile del valore dichiarato di Lire 120.000.000. Con atto del 10.7.2001, registrato il 30.7.2001, V.G. e M. vendevano il terreno ricevuto in donazione ai coniugi C. e Cr. per il corrispettivo di Lire 120.000.000.

L'Agenzia delle Entrate, ritenuto che la donazione costituiva un mero atto interposto, tassava in capo V.S., quale effettivo venditore, la plusvalenza prodotta dalla cessione a titolo oneroso del terreno edificabile, ai sensi del **D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67, lett. b)**.

Contro l'atto impositivo V.S. proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Varese che lo rigettava con sentenza del 14.5.2008.

V.S. proponeva appello alla Commissione tributaria regionale che lo accoglieva con sentenza del 27.1.2010.

Contro la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione nei confronti di V.M. e G., quali eredi di V.S., sulla base di cinque motivi.

Le eredi di V.S. non resistono.

Motivi della decisione

1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione **dell'art. 2697 c.c.**, comma 1, in combinato disposto con il **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, artt. **37 e 38** in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 3", avendo la Commissione tributaria regionale violato la regola sul riparto dell'onere della prova "in quanto ha accolto il ricorso dei contribuenti sull'implicito ed errato presupposto per il quale fosse onere dell'Ufficio quello di provare l'origine e/o genesi del maggior reddito accertato".

Il motivo è inammissibile perchè estraneo alle ragioni della decisione. La C.T.R. non ha operato una illegittima inversione dell'onere della prova, ma ha ritenuto privo di fondamento l'elemento presuntivo principale (stipulazione in data 16.7.2001 di contratto preliminare di vendita del terreno da parte V.S., con incasso della caparra) in base al quale l'Ufficio aveva ritenuto che il donante fosse l'effettivo alienante del terreno edificabile e che la donazione costituisse un mero atto interposto a fini evasivi.

2. Secondo motivo: "Violazione e falsa applicazione, sotto altro profilo, del **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, art. **37** in combinato disposto con il **D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**, artt. **67 e 68** nonché con l'**art. 2697 cod. civ.**, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, n. 3", nella parte in cui la C.T.R. ha ritenuto che l'Ufficio non poteva procedere all'accertamento in rettifica del reddito **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, ex art. 37 sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Il motivo è inammissibile perchè estraneo alla ratio decidendi risultante dalla sentenza, che non contiene le affermazioni in diritto denunciate dalla ricorrente.

3. Terzo motivo: "Insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, n. 5", nella parte in cui la C.T.R. ha affermato che "mancano elementi comprovanti l'elusione sostenuta dall'Ufficio".

4. Quarto motivo: "Insufficiente motivazione sotto altro profilo circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, n. 5", nella parte in cui ha ritenuto che il contratto preliminare di vendita del terreno stipulato da V.S. e la donazione di terreno fatta dallo stesso V. in favore delle figlie non avesse ad oggetto il medesimo immobile.

5. Quinto motivo: "Insufficiente motivazione, sotto altro ed ulteriore profilo, circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, n. 5", con riferimento alla inadeguatezza della motivazione rispetto alla portata della questione.

Il terzo, quarto e quinto motivo, da esaminare congiuntamente, sono fondati. Non è controverso che l'Ufficio, a norma del **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, art. **37** abbia imputato a V.S. il corrispettivo della alienazione del terreno edificabile, precedentemente oggetto di donazione alle figlie, sul rilievo che l'interposto atto di donazione era finalizzato all'azzeramento della plusvalenza realizzata dal reale venditore, ed apparente donante, V.S.. A sostegno della propria tesi l'Ufficio, nelle controdeduzioni all'appello del contribuente (trascritte nel ricorso per cassazione) aveva indicato le seguenti circostanze: breve lasso temporale intercorso tra donazione e successiva vendita; identità del valore dichiarato nella donazione e del prezzo stabilito nella vendita; esistenza di una scrittura privata autografa con cui V.S. si obbligava a vendere il terreno oggetto di donazione al medesimo soggetto (C.) che successivamente lo acquistava dalle figlie donatarie.

La motivazione della sentenza è insufficiente nella parte in cui omette di esaminare le prime due circostanze (breve lasso temporale tra i due atti e coincidenza tra valore dichiarato nella donazione e prezzo stabilito nella vendita); è contraddittoria nella parte in cui afferma che non vi è prova della identità del terreno sulla base della diversa indicazione della superficie (are 23,20 nella donazione ed are 24 nella vendita) rimanendo invariata la particella o mappale (n. 154), costituente l'unità identificativa elementare dei terreni.

La sentenza deve pertanto essere annullata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, che, nel giudizio di rinvio, applicherà il principio secondo cui il **D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3** imputa al contribuente i redditi formalmente intestati ad un altro soggetto quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, egli ne risulti l'effettivo titolare, senza distinguere tra interposizione fittizia e reale, sicché la sua applicazione non è limitata alle sole operazioni simulate. (Sez. 5, Sentenza n. 15830 del 29/07/2016; Sez. 5, Sentenza n. 25671 del 15/11/201). Alla medesima Commissione tributaria regionale è demandata la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il terzo, quarto e quinto motivo; dichiara inammissibili il primo ed il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche sulle spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 20 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 7 marzo 2018