

**Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 02-03-2017) 17-05-2017, n. 12316**

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. TRICOMI Laura - Consigliere -

Dott. ESPOSITO Antonio Francesco - Consigliere -

Dott. IANNELLO Emilio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 5059-2012 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

G.M., elettivamente domiciliata in ROMA CIRCONVALLAZIONE CLODIA 2 presso lo studio dell'avvocato BARBARA PICCINI, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato ENRICO PANELLI giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 9/2011 della COMM.TRIB.REG. DELLA TOSCANA, depositata il 10/01/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 02/03/2017 dal Consigliere Dott. GIUSEPPE LOCATELLI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato PALASCIANO che si riporta agli atti;

udito per il controricorrente l'Avvocato PICCINI che ha chiesto il rigetto.

### Svolgimento del processo

Con atto pubblico registrato il (OMISSIS) G.M. donava alla coniuge ed ai figli un terreno edificabile del valore di Lire 245.000.000. Con atto di vendita del (OMISSIS) la moglie ed i figli cedevano il terreno ricevuto in donazione alla società Bonini Edile snc per il prezzo di Euro 245.000.000.

L'Agenzia delle Entrate notificava a G.M. un avviso di accertamento con il quale contestava che l'atto di donazione, seguito a distanza di pochi mesi dalla vendita del terreno donato, costituiva un atto di natura elusiva, finalizzato ad azzerare la plusvalenza da vendita di terreno edificabile, mediante l'interposizione dei familiari nella percezione della plusvalenza da riferire invece al contribuente G.M. a norma del **D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3**; pertanto, sottoponeva a tassazione la plusvalenza in capo a G.M., applicando l'Irpef di Euro 23.408, oltre interessi e sanzioni.

Contro l'avviso di accertamento G.M. proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Pistoia che lo accoglieva con sentenza n.195 del 2008.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello rigettato dalla Commissione tributaria regionale con sentenza del 10.1.2011. Il giudice di appello riteneva l'insussistenza di elementi sufficienti a far ritenere simulato l'atto di donazione; osservava che i donatari risultavano avere effettivamente incassato l'importo per la successiva vendita dell'area a favore dell'impresa edile e che non sussisteva alcun elemento presuntivo che potesse legittimare l'affermazione secondo cui le somme erano state stornate a favore di G.M.; escludeva che gli atti posti in essere fossero connotati da intenti elusivi.

Contro la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per due motivi.

G.M. resiste con controricorso chiedendo di dichiarare inammissibile o infondato il ricorso.

### Motivi della decisione

1 Violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3**, anche in combinato disposto con il principio del divieto di l'abuso del diritto, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 3, nella parte in cui la Commissione tributaria regionale non ha rilevato la sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto con finalità elusive e di ingiustificato risparmio di imposta; irrilevanza della mancata dimostrazione che il ricavato della vendita sia stato successivamente stornato a favore del donante.

2 Insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5; con riferimento al medesimo punto censurato con il precedente motivo, nella ipotesi che si ritenga frutto di un accertamento di fatto come tale sindacabile sotto il profilo del vizio di motivazione.

I motivi, da esaminare congiuntamente, sono infondati. Il **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **37, comma 3** disciplina l'ipotesi di divergenza tra titolare apparente e titolare effettivo di un reddito e riguarda, in primo luogo, l'ipotesi di interposizione fittizia di un soggetto che, attraverso un accordo simulatorio, risulta formalmente possessore di un reddito di cui è titolare effettivo il disponente, a carico del quale è previsto che operi l'imposizione fiscale. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, il **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **37, comma 3** svolge anche una funzione antielusiva e pertanto comprende anche i casi di interposizione reale, attuata mediante operazioni effettive e non simulate, aventi come scopo l'elusione del pagamento della imposta attraverso l'uso improprio di strumenti negoziali anche collegati tra loro. In tale seconda ipotesi deve trovare applicazione la disciplina probatoria e procedimentale (obbligo di contraddittorio preventivo) stabilita dalla disposizione antielusiva generale prevista dal **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **37 bis** (sulla riferibilità del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **37, comma 3** sia all'interposizione fittizia che all'interposizione reale Sez. 5, Sentenza n. 21794 del 15/10/2014, Rv. 632659 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 15830 del 29/07/2016, Rv. 640621 - 01).

Nel caso in esame il giudice di appello ha correttamente interpretato la norma in oggetto, poichè, con motivazione congrua, ha escluso la natura simulata della donazione; ha rilevato 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 indiziario, tale da legittimare l'affermazione che il corrispettivo della vendita fosse stato retrocesso al donatario; non ha ritenuto sussistenti altri elementi dimostrativi dell'esistenza di una 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.

La natura controversa della questione esaminata giustifica la compensazione delle spese.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 2 marzo 2017.

Depositato in Cancelleria il 17 maggio 2017