

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 51/44/2012**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con sentenza n.37/47/11 del 22.02.2011 la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha respinto il ricorso prodotto dalla signora CR. GI. (in seguito "la contribuente") avverso l'avviso di accertamento indicato in epigrafe per l'anno d'imposta 2002 con cui l'Agenzia delle Entrate - Dir.Prov. II - di Milano ha ripreso a tassazione separata la plusvalenza non dichiarata derivante da cessione a titolo oneroso di terreno edificabile assunta per fittiziamente effettuata dai figli donatari e accertata nella misura di € 56. 726,00 oltre sanzioni e interessi di legge, avendo ritenuto il giudice di individuare nella vicenda un comportamento elusivo in forma di «abuso del diritto» in quanto l'atto, ove realmente imputato alla madre, quale effettiva venditrice del bene al terzo acquirente, avrebbe determinato una cospicua plusvalenza imponibile.

Avverso la sentenza la contribuente ha interposto appello chiedendo che, in riforma della stessa, sia annullato l'avviso di accertamento impugnato.

L'Agenzia si è costituita in giudizio chiedendo, in via preliminare, dichiarare inammissibile l'appello e, in via subordinata, di confermare la sentenza impugnata.

La controversia è stata discussa in pubblica udienza che si è svolta come da separato verbale.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

L'appello è fondato e deve essere accolto.

La fattispecie oggetto dell'atto impositivo è quella di donazione e successiva rivendita di terreno edificabile mediante atti che hanno determinato l'annullamento del carico fiscale sulla cessione a titolo oneroso.

In sostanza, motiva l'Agenzia, mediante una donazione, considerata fittizia, è stata completamente neutralizzata l'emersione di una plusvalenza imponibile derivante dalla successiva vendita del bene a prezzo quasi coincidente con il valore dichiarato nell'atto di donazione.

Gli atti mediante i quali è stata posta in essere l'operazione sono i seguenti: a) contratto 01.10.2001 con cui la sig.ra Cr. Gi. ha donato ai figli Ri. ed En. Bo. la proprietà del terreno edificabile; b) contratto registrato in data 05.02.2002 con cui i figli della donante hanno ceduto una porzione del terreno a favore della Vercos S.r.l. per il prezzo di € 248.364,00.

L'Agenzia ha motivato l'accertamento rilevando che nella sequenza di atti sopra descritti risulta un evidente intento elusivo finalizzato al risparmio d'imposta conseguente la vera operazione posta in essere e cioè la vendita alla Vercos S.r.l. desumendo il fatto elusivo dalle seguenti circostanze: - che l'atto di donazione è anteriore di poco alla vendita; - che la donazione è fatta a familiari;- che l'atto di donazione è legato formalmente e sostanzialmente all'atto di vendita.

E, dunque, l'Agenzia conclude che, ai sensi dell'art.37, co.3, del dpr 600/73, va determinata in capo alla donante la plusvalenza tassabile relativa alla cessione del terreno per l'importo di € 248.364,00.

La contribuente ha censurato la sentenza per non aver tenuto conto dei motivi di impugnazione dell'avviso con riferimento alla carenza di motivazione, per aver imputato alla contribuente redditi di cui appaiono altri terzi titolari, con la conseguente mancata

dimostrazione che la contribuente ne è l'effettivo possessore, che lo schema elusivo di cui all'art.37, co.3, dpr 600/73 prevede la presenza di due presupposti, soggettivo e oggettivo, che nell'avviso di accertamento non sono stati dimostrati, che incombe all'Ufficio l'onere probatorio delle sue richieste, che la plusvalenza utilizzata per il calcolo della pretesa fiscale non ha alcuna attinenza con la legge atteso che essa è il risultato della differenza tra due valori, il costo di acquisto del bene ceduto e il corrispettivo introitato.

Tali censure, così riassumibili, le quali rendono evidente che la domanda dell'Agenzia di inammissibilità dell'appello per carenza di motivi specifici è infondata e va respinta, sono fondate e devono essere accolte.

La tesi dell'Agenzia non è congruente al fine di supportare la pretesa fiscale, in forza della norma di cui all'art.37,co.3, dpr 600/73 posta a fondamento della motivazione dell'avviso di accertamento.

L'ipotesi disciplinata dall'art.37, co.3, legge citata, sussiste allorché il "contribuente", ricorrendo ad una delle varie figure riconducibili all'interposizione di persona ("per persona interposta") (non ha importanza se si tratti di interposizione fittizia o reale), faccia apparire altri soggetti quali possessori ("appaiono titolari") di "redditi" dei quali egli mantenga o ne acquisti il possesso effettivo ("ne è l'effettivo possessore").

L'interposizione risulta, dunque, lo strumento per l'occultamento relativo del reddito, che viene sottratto al prelievo nei confronti dell'interponente, anzi, più esattamente, per l'occultamento del possesso del reddito, che non scompare ma risulta imputato ad una persona (in genere, una testa di paglia) che ne appare titolare mentre l'effettivo possessore è l'interponente.

La norma assegna valenza marginale allo strumento negoziale di interposizione, relegato in fondo alla frase ("per interposta persona"), prevedendo che l'azione accertatrice converga sui fatti, sulla effettività del possesso del reddito, sicché la prova può essere fornita anche mediante presunzioni.

La norma vuole soprattutto impedire che il contribuente, effettivo possessore del reddito, si sottragga al prelievo, occultando all'erario la propria identità, e dunque il possesso del reddito, mediante interposizioni negoziali costitutive d'altrui titolarità, ingannevoli, dello stesso reddito.

La fattispecie di cui all'art.37, co.3, presuppone che i criteri legali di imputazione risultino insufficienti, raggiungendo essi soltanto l'apparenza del possesso, ed impone di integrarli con elementi desunti dalla realtà fattuale. Ma l'effettività è requisito necessario del possesso del reddito il quale resta il criterio relazionale che legittima l'imputazione in astratto del reddito, in base alla definizione legale del presupposto. E, quindi, si prospetta una ricerca in fatto che può essere desunta anche da elementi indiziari, ovvero da presunzioni.

Infatti, la norma stabilisce che " sono imputati al contribuente i redditi "dei quali "egli ...è l'effettivo possessore": l'acquisita identità di costui, sia pure mediante presunzioni, legittima il superamento del negozio costitutivo di titolarità apparente.

In sostanza, mentre per imputare il reddito al contribuente è sufficiente provare che egli ne è il possessore effettivo, non è sufficiente, agli stessi fini, provare che vi è stata simulazione per concludere che il contribuente abbia avuto il possesso effettivo del reddito e quindi per imputarglielo.

In base allo schema legale emergente dalla norma citata, l'Agenzia avrebbe dovuto provare che il corrispettivo della cessione immobiliare non è rimasto nella sfera patrimoniale dei donatari venditori del terreno figli della donante ma che è stato ristornato alla loro madre che ha effettuato la donazione; ma ciò non è stato dedotto nella motivazione dell'avviso (e tanto meno provato neppure) per presunzioni.

Tutto quello che emerge dai dati della vicenda, è la volontà della madre di far pervenire ai figli il valore della donazione del terreno monetizzato mediante la successiva vendita.

A tal proposito, va precisato che solo recentemente con i commi 38 e 39 dell'art.37 del d.l. 04.07.2006 n.223 sono state apportate modifiche all'art.67, co.1, lett. b) del TUIR in tema di cessioni a titolo oneroso di immobili acquisiti per donazione, prevedendo la rilevanza della plusvalenza in capo ai donatari (e non al donante) e stabilendo che per gli immobili di cui alla lett. b) acquistati per donazione si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante, ponendo così fine ad una pratica elusiva che consisteva non nella simulazione della donazione ma nella determinazione di un valore di essa tendenzialmente pari a quello del prezzo della successiva cessione del bene da parte dei donatari.

Da ultimo, va rilevato che nella motivazione dell'accertamento non è stato indicato il costo di acquisto del bene, elemento, questo, decisivo dell'illegittimità, in quanto la plusvalenza ottenuta per effetto della cessione di un terreno edificabile va ad incidere sulla differenza fra il costo di acquisto ed il prezzo di cessione.

Considerata la particolarità della fattispecie controversa, sembrano sussistere giustificati motivi onde far luogo alla compensazione fra le parti delle spese di lite.

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

la Commissione accoglie l'appello e, in riforma della sentenza impugnata, annulla l'accertamento.

Spese compensate.