

Donazione di un terreno edificabile e successiva vendita da parte del parente del donatario

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 21 Gennaio 2012

Analisi dei profili elusivi e di abuso del diritto nei casi di donazione, quando il donatario vende il bene immobile ricevuto dal donante.

Donazione - Aspetti generali

L'istituto della donazione, ben conosciuto in ambito civilistico, può essere utilizzato per ridurre gli oneri tributari derivanti dal trasferimento di beni immobili, in una prospettiva che l'Agenzia delle Entrate e la Corte di Cassazione ritengono elusiva (in quanto volta alla strumentalizzazione di norme giuridiche con la finalità esclusiva o prevalente di evitare – o ridurre – il carico impositivo).

In pratica, se la donazione è seguita da una cessione, l'amministrazione ritiene che i due negozi potrebbero essere stati conclusi al fine di azzerare l'eventuale plusvalenza che si sarebbe venuta a formare in occasione della cessione, considerato che l'art. 68, secondo comma, del TUIR, stabilisce che, per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati.

Le modifiche normative apportate negli anni in tale settore, con chiara finalità antielusiva, lasciano scoperti taluni comportamenti indotti, in modo abbastanza evidente, da finalità esclusivamente fiscali, che per tale motivo sono stati oggetto di censura da parte dell'amministrazione.



Con riferimento a tali ipotesi, la giurisprudenza di legittimità ha assunto una posizione sfavorevole, sulla linea (che via via si afferma in modo sempre più netto) del disconoscimento agli atti inquadrabili nello schema dell'abuso del diritto.

Le donazioni elusive

Allo scopo di eludere le norme impositive che rendono imponibili le plusvalenze emergenti in sede di cessione degli immobili, è stata spesso adottata dai contribuenti la «tecnica» della donazione simulata seguita dalla rivendita del cespite da parte del donatario.

In tale ipotesi, era utilizzato l'art. 68, secondo comma, del Testo Unico, nella previgente formulazione, in base alla quale «per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo d'acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione».

In tale contesto, la donazione (simulata) da A a B non generava plusvalenze per espressa previsione normativa [art. 67, primo comma, lett. b), TUIR], mentre la successiva cessione dell'area, a un prezzo pari a quello dichiarato nell'atto di donazione, non generava plusvalenze perché non vi era alcuna discrasia tra il costo fiscalmente riconosciuto dell'area e, per l'appunto, il prezzo di cessione.

L'intervento del D.L. n. 223/2006 ha comportato lo scardinamento di tale meccanismo elusivo, dato che ora la cessione del terreno rileva fiscalmente anche se avvenuta a titolo gratuito.

Per quanto concerne le condizioni per l'imponibilità, l'art. 37, comma 38, lett. b), del decreto, prevede la tassazione della plusvalenza conseguita a seguito della cessione a titolo oneroso di immobili acquisiti per donazione, se non sono decorsi 5 anni dalla data di acquisto dell'immobile da parte del donante alla data della cessione.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 4.8.2006, n. 28/E, ha chiarito che l'efficacia innovativa delle nuove disposizioni fa sì che esse risultino applicabili alle sole cessioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto, e che – secondo quanto stabilito dal successivo comma 39 dell'art. 37, che sul punto modificava l'art. 68 del TUIR, nel caso della cessione di immobili provenienti da donazioni entro 5 anni a decorrere dalla data di acquisto da parte del donante, la plusvalenza è determinata confrontando il

corrispettivo della cessione e il costo di costruzione o di acquisto sostenuto dal donante.

Aree edificabili: la nozione storica

L'art. 67, c. 1, lett. b, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 dispone l'assoggettamento a tassazione, in ogni caso, delle «plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione».

Il sistema impositivo inserisce le plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso dei terreni come sopra qualificati tra i redditi diversi, se non sono conseguite nell'esercizio di arti o professioni o di imprese commerciali o da S.n.c. e S.a.s. (mentre per le società di capitali è ovvia la riconduzione sempre e comunque al reddito d'impresa, trattandosi pure di soggetti in toto commerciali), né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.



Per i soggetti che esercitano attività d'impresa, seguendo i principi generali, anche le plusvalenze realizzate rientrano nell'ambito della determinazione unitaria del reddito d'impresa, e seguono le modalità di computo previste nel TUIR per tale tipologia di reddito.

Dal punto di vista dell'IVA, la cessione di aree edificabili è un'operazione rientrante nel campo applicativo del tributo, dato che essa che non è indicata tra quelle escluse di cui all'art. 2, co. 3, lett. c), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (a norma del quale non sono considerate cessioni di beni le cessioni aventi per oggetto «terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni»).

Il legislatore si occupa dei terreni edificabili nell'imposta di registro e nell'imposta sulle successioni e donazioni trattando del c.d. «criterio automatico» (su base catastale) del valore in atto dei beni immobili, al quale era possibile adeguarsi per inibire agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate l'attività di rettifica del valore dichiarato dalle parti .

La norma rinviava però genericamente agli «strumenti urbanistici» senza ulteriore specificazione e senza indicarne lo stadio di approvazione, lasciando pertanto nell'interprete dubbi interpretativi.

Tali incertezze nell'interpretazione della locuzione usata dal citato art. 52, quarto comma, si sono incentrate particolarmente sulla possibilità di applicare o meno il criterio della «valutazione automatica» alle aree edificabili che sono considerate tali da un piano regolatore adottato dal Comune, ma non ancora definitivamente approvato dalla Regione, cioè di uno strumento urbanistico ancora «in itinere».

Si è registrata sul punto una difformità di interpretazioni, tra coloro che hanno qualificato lo strumento urbanistico si qualifica come «atto complesso», per il quale l'approvazione del piano ad opera della regione non è una mera condizione di efficacia del piano, ma si pone al contrario come un atto che concorre con quello comunale di adozione, e coloro che invece hanno qualificato lo strumento urbanistico come un atto suscettibile di produrre i propri effetti grazie alla semplice adozione da parte del comune, ancor prima dell'approvazione da parte del consiglio regionale.

Secondo la C.M. 10.6.1986, n. 37, gli strumenti urbanistici in grado di escludere l'applicabilità della valutazione automatica dovevano essere individuati nei piani regolatori generali, in quelli particolari, che costituiscono la derivazione diretta dei primi e, in mancanza di tali piani, nei programmi comunali di fabbricazione, e tali strumenti erano ritenuti validi anche se adottati dai comuni, ma non ancora approvati dal competente organo regionale di controllo.

Nella successiva R.M. 27.5.1998, n. 47, l'Amministrazione è sembrata allinearsi ai principi espressi sino ad allora dalla Suprema Corte, ritenendo che in presenza di strumenti urbanistici non definitivamente approvati un terreno non potesse ancora essere ritenuto edificabile (da agricolo che era secondo il previgente strumento urbanistico).

Edificabilità dei terreni: l'interpretazione della Cassazione

In materia di edificabilità dei terreni (in quanto nozione valevole in campo tributario), si erano formati due opposti filoni giurisprudenziali, non sanati neppure dalle Sezioni Unite della Suprema Corte, secondo i quali il terreno poteva dirsi edificabile, rispettivamente:

- a seguito della semplice adozione dello strumento urbanistico (ovvero del Piano Regolatore Generale) da parte dell'ente locale;

- a seguito della formale approvazione dello stesso da parte della Regione.

Edificabilità dei terreni: le innovazioni normative intervenute

La controversia è stata risolta attraverso una norma interpretativa, recata dall'art. 36, c. 2, del D.L. n. 223/2006, ai sensi della quale la locuzione «area fabbricabile» - da assumere ai fini dell'IVA, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'ICI – è riportata a quella contenuta nell'art. 11-quaterdecies, c. 16, del D.L. 30.9.2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla L. 2.12.2005, n. 248 (il cui ambito applicativo era riservato alla sola ICI).

Secondo tale precisazione del legislatore, l'area può essere considerata «fiscalmente» «fabbricabile» se essa è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, a prescindere dall'approvazione della Regione o dall'adozione di specifici strumenti attuativi (come, ad esempio, i piani particolareggiati).

Le osservazioni del Notariato

Il Consiglio Nazionale del Notariato è intervenuto in tale materia con lo Studio n. 106-2006/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari il 26.01.2007.

L'approfondimento compiuto dal CNN riguarda, in particolare, i presupposti per l'imponibilità delle plusvalenze (nonché la loro determinazione) originanti dalla cessione di un terreno edificabile acquisito dal cedente a seguito di due successive donazioni.

Dopo aver richiamato le già menzionate innovazioni normative del 2006 (sulla nozione di edificabilità e sull'imponibilità delle plusvalenze da cessione di terreni provenienti da donazioni), il Notariato ha precisato, perfettamente in linea con l'Amministrazione tributaria, che:

- la cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione genererà una plusvalenza imponibile ai fini delle imposte sui redditi, salvo che dalla data di acquisto da parte del donante e la successiva rivendita da parte del donatario non siano trascorsi più di 5 anni;
- ai fini del calcolo della plusvalenza deve assumersi come valore iniziale il prezzo di acquisto o il costo di costruzione sostenuto dal donante;

- la «chiara» funzione della disposizione è di colpire pratiche elusive, «... come quella che attraverso la donazione - generalmente ad un familiare - “affrancava” di fatto la plusvalenza latente sull’immobile; plusvalenza che sarebbe stata realizzata in occasione della successiva rivendita da parte del donatario».

La questione esaminata dal CNN

Per quanto attiene ai terreni edificabili, il CNN osserva che, anche anteriormente alle cennate modificazioni normative, la tassazione era prevista in forza dell’inciso «in ogni caso» (a prescindere cioè dal titolo di provenienza) contenuto nell’art. 67, primo comma, lett. b), ultimo periodo, del TUIR.

Confermata l’imponibilità della plusvalenza originata dalla cessione onerosa di un terreno edificabile pervenuto per donazione, rimaneva aperta la questione della quantificazione di tale plusvalenza.

La risoluzione di tale problematica richiede un coordinamento tra l’art. 68, primo comma (che fa riferimento agli immobili acquisiti per donazione) e il secondo comma del medesimo articolo (che prevede uno specifico criterio per la determinazione delle plusvalenze relative ai terreni).

In dettaglio, il secondo comma menzionato stabilisce che, per i terreni acquisiti per effetto di successione o donazione, deve assumersi come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, o in seguito definito o liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell’INVIM e dell’imposta di successione.

Secondo il Notariato, la modifica («sul piano letterale») non sembra aver investito lo specifico criterio valevole per i terreni edificabili, che, pertanto, dovrebbe ritenersi tuttora in vigore.

Sul piano sistematico, però, lo Studio ravvisa in ciò una sperequazione a favore dei trasferimenti di terreni edificabili – rispetto agli altri trasferimenti di immobili -, dato che solamente per essi non risulterebbe applicabile il principio introdotto dal D.L. n. 223/2006, che comporta la «neutralizzazione degli effetti di rivalutazioni surrettizie del costo iniziale mediante la stipula di donazioni intermedie del bene plusvalente».

Le nuove norme entrano in crisi a causa del contrasto tra primo e secondo comma

In definitiva, lo Studio del Notariato individuava un apparente «disallineamento» tra le seguenti norme:

- art. 68, c. 1, secondo periodo: per gli immobili (tra i quali i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria?) acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante;
- art. 68, c. 2: il costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria è costituito dal prezzo di acquisto aumentato dei costi inerenti; se si tratta di terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato.

La discrasia tra le due previsioni comporta qualche incertezza applicativa, soprattutto se si tratta di terreno proveniente da due o più donazioni successive: in tale ipotesi, infatti, l'ultimo donante potrebbe non aver sostenuto alcun prezzo di acquisto.

È evidente che, se ciò significasse che il prezzo è uguale a zero, l'intero corrispettivo della cessione costituirebbe la plusvalenza imponibile; se, invece, il calcolo dovesse esser fatto risalire al primo donante, si ripristinerebbe l'ordinario funzionamento della norma, come voluta dal legislatore della «manovra correttiva» 2006.

La prevalenza della disposizione del secondo comma, che fa riferimento ai valori dichiarati e sembrerebbe possedere una valenza «speciale», è ancorata invece a dei dati «dichiarati» o «definiti / liquidati».

Le conclusioni raggiunte, imperniate su quest'ultima previsione, hanno indotto il CNN ad individuare come valore di riferimento quello iniziale dell'ultima donazione in ordine cronologico, in quanto «valore dichiarato» nell'atto di donazione di provenienza del bene.

Le donazioni di terreni tra parenti possono dar luogo ad abuso del diritto

Le incertezze segnalate dal CNN trovano riscontro nella recente giurisprudenza della Suprema Corte - ordinanza n. 22716 del 02.11.2011 -, la quale individua un potenziale abuso tributario nel comportamento consistente nel donare l'area fabbricabile a un familiare, affinché questi poi la ceda a un terzo.

Si rammenta a tale riguardo che la nozione di abuso del diritto, che discende dal diritto comunitario vivente e riecheggia principi di marca anglosassone (come la prevalenza della sostanza sulla forma), è stata accolta dalla giurisprudenza tributaria di legittimità italiana, che ne ha fatto una «clausola generale» espressione degli ulteriori principi di capacità contributiva ed eguaglianza contenuti nella Costituzione repubblicana.

Donazione di terreno tra parenti: la questione esaminata dalla Cassazione

La sentenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione del 2.11.2011, n. 22716, è stata emessa a seguito di un contenzioso di merito nell'ambito del quale la CTR del Lazio aveva accolto l'appello dello ufficio, e successivamente il contribuente aveva proposto ricorso per cassazione deducendo violazione, falsa applicazione di legge e vizio motivazionale. L'Agenzia resisteva con controricorso.

La controversia è costituita dalla natura elusiva ravvisata nel collegamento negoziale in presenza di una donazione da parte del contribuente della propria quota di un terreno edificabile in favore del coniuge e dei figli e della successiva rivendita, a brevissima distanza di tempo, del medesimo bene, in modo da evitare all'effettivo venditore di dichiarare la plusvalenza patrimoniale da cessione di aree edificabili.

Pur in assenza di una esplicita formulazione normativa, secondo la Corte – che fa richiamo ai precedenti giurisprudenziali in materia – è invocabile nell'ordinamento italiano «la nozione di abuso del diritto di matrice comunitaria o costituzionale»: si tratta dell'abuso di marca «pretoria» che viene solitamente avversato dalla dottrina, soprattutto in quanto clausola eccessivamente ampia e priva delle speciali garanzie che invece il legislatore interno ha previsto per l'elusione «codificata» (accertamento supermotivato e obbligo di acquisire le controdeduzioni del contribuente, oltre all'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dopo la sentenza di primo grado, che esclude anche l'applicazione delle nuove norme in materia di «accertamento esecutivo»).

Secondo la Corte, «la giurisprudenza comunitaria e nazionale hanno costantemente ritenuto che costituiscono abuso del diritto quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano mirate principalmente ad ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo».

A tale riguardo, è stato affermato dai Supremi Giudici che

«il rango comunitario o costituzionale di tale principio importa (...) la necessità della sua applicazione d'ufficio in base alla superiore giurisprudenza».

Insomma: le note sentenze delle SS.UU. n. 30005/2008 e n. 30007/2008 hanno espresso un principio generale immanente, che deve essere sempre recepito in sede giudiziale.

Spetta all'amministrazione «fornire una seria prospettazione, individuando e precisando gli aspetti e le particolarità, e non effettuare una mera affermazione, che l'utilizzo di forme giuridiche inusuali, anche mediante i negozi giuridici collegati, fa “ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta”»: il contribuente deve invece fornire la prova «che la forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico diverso dal mero risparmio del tributo».

Nel caso di specie, la vicenda processuale presentava «evidenti analogie» con quella elaborata dalla stessa Cassazione in materia di operazioni inesistenti, «in cui prospettato dall'Ufficio un serio quadro indiziario tale da fare presumere, in base all'*id quod plerumque accidit*, che le operazioni sono inesistenti (o melius che non possono essere esistenti) si sposta a carico del contribuente l'onere di dare la prova della esistenza(Cass. n. 21953/07)».

La nozione di abuso del diritto prescinde da qualsiasi riferimento al carattere fittizio/fraudolento dell'operazione, e in buona sostanza presuppone degli atti perfettamente conformi ai modelli legali.

Su tale base, decidendo il camera di consiglio, la Corte ha ritenuto infondato il motivo di ricorso consistente nell'affermazione che l'onere probatorio sarebbe spettato all'ufficio fiscale.

19 gennaio 2012

Fabio Carriolo