La donazione può essere abusiva? Il caso della donazione ai figli di un terreno edificabile

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 4 Gennaio 2014

La donazione ai figli che riduce la plusvalenza sulla vendita di un terreno edificabile è potenzialmente elusiva a fini tributari.

Donazione e abuso del diritto

Con la sentenza n. 25671 del 15 novembre 2013 (ud. 11 luglio 2013) la Corte Suprema torna ad occuparsi di elusione del diritto.

Il fatto - Il caso della donazione ai figli di un terreno edificabile poi venduto, senza plusvalenza

La questione investe la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della contribuente per IRPEF relativa all'anno 1998, con cui, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37 e 37-bis, era stata recuperata a tassazione la plusvalenza prevista dall'art. 81, c., 1, lett. b, del TUIR conseguente alla vendita di un terreno edificabile, avendo l'Ufficio attribuito carattere elusivo alla donazione del terreno, da parte della B. ai figli, pochi giorni prima della vendita, poi effettuata da questi ultimi, ritenuti soggetti fittiziamente interposti.

La sentenza

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La Corte, innanzitutto, rileva che il principio di divieto di abuso del diritto,

> *"secondo il quale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale - comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere da un qualsiasi richiamo da parte dell'amministrazione, sulla base dei fatti acquisiti al processo (Cass. n. 17949 del 2012)".*

E' possibile dichiarare inopponibili all'amministrazione finanziaria, in applicazione di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost., ma anche dai principi comunitari, i benefici fiscali derivanti dalla combinazione di operazioni a ciò volte.

> *"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.*
>
> *Da quanto esposto consegue che il carattere reale, e non simulato, dell'operazione di vendita e l'effettiva percezione del prezzo da parte dei venditori-donatari, non sono sufficienti ad escludere lo scopo elusivo dell'intera operazione negoziale posta in essere, nella sequenza donazione-vendita (Cass. n. 449 del 2013, e precedenti ivi richiamati)".*

Nel caso di specie,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"il giudice di merito ha, in modo esauriente e privo di vizi logico-giuridici, accertato la sussistenza di 'copiosi elementi di fatto' (quali, essenzialmente, le trattative intervenute tra la B. e la società acquirente per la vendita del terreno già prima della donazione e la vicinanza temporale dei due atti, donazione e vendita) indubbiamente idonei a costituire presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, tali da far ritenere provata la finalità elusiva del complessivo, artificioso, meccanismo negoziale adottato".*

Donazione e abuso del diritto - Brevi note

Già con sentenza n. 15029 del 26 giugno 2009 (ud. del 29 aprile 2009) la Corte di Cassazione, a SS.UU., aveva guardato più alla sostanza che alla forma.

Il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale nega al contribuente la possibilità di conseguire vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei al risparmio d'imposta, salvo che sottostante vi siano valide ragioni economiche.

Di conseguenza non possono essere opposti all'Amministrazione finanziaria tutti quei negozi che presentano tali caratteristiche, e ciò è rilevabile d'ufficio dal giudice, il quale può far valere eventuali cause di nullità dei contratti.

La sentenza che si annota, ove trova ancora una volta conferma il generale principio dell'abuso del diritto, è significativa dell'attenzione che la Corte di Cassazione sta ponendo su tutte queste fattispecie sottoposto a vaglio.

Il rilevante risparmio d'imposta messo su attraverso questo sistema non ha trovato valide ragioni economiche che potessero giustificare l'operazione.

L'ordinamento giuridico, quindi, pur accordando al privato l'autonomia e la tutela degli atti posti in essere per il perseguimento di interessi meritevoli, disconosce validità all'esercizio di poteri, diritti ed interessi in violazione del principio di buona fede oggettiva.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

È quindi devoluto al giudice il compito di esaminare il regolamento negoziale posto liberamente in essere fra le parti al fine di verificare la rispondenza del contegno dei contraenti con il principio della buona fede oggettiva (Cass. sentenza n. 20106 del 18 settembre 2009, ud. dell'8 giugno 2009).

Ricordiamo che, con sentenza n. 2193 del 16 febbraio 2012 (ud. 15 dicembre 2011) la Corte di Cassazione, ritenendo immanente nel nostro ordinamento il principio dell'abuso del diritto, ne ha sancito la legittimità anche per il passato.

> *"… ciò non esclude … il potere dell'Amministrazione di contestare la deducibilità della componente passiva esposta dalla contribuente, ritenendola inopponibile, in forza del generale principio antielusivo, immanente nell'ordinamento, e la cui fonte va rinvenuta nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, di cui all'art. 53 Cost., commi 1 e 2.*
>
> *Secondo l'orientamento ormai consolidato di questa Corte (Cass. SU n. 30055 del 2008, Cass. n. 4737 del 2010, n. 11236 del 2011) deve, infatti, ritenersi presente nell'ordinamento, come diretta derivazione delle menzionate norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.*
>
> *La circostanza che siano disciplinate specifiche norme antielusive non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento del cennato principio antielusione, ma, anzi, conferma l'esistenza di una regola generale in tal senso; per converso, l'espressa previsione d'inopponibilità all'amministrazione finanziaria di una data operazione mediante disposizioni emesse in epoca successiva al suo compimento, - come nella specie, trattandosi di pagamento di interessi a soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione Europea - è circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell'illiceità fiscale dell'operazione stess (in tal senso, cfr. Cass. SU n. 30055 del 2008 cit., in tema di 'dividend washing').*
>
> *Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali (cfr. pure Cass. n. 8772/08.)".*

L'abuso del diritto, quindi, non presuppone una violazione in senso formale, ma delinea l'utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal Legislatore.

È ravvisabile, in sostanza, quando, nel collegamento tra il potere di autonomia conferito al soggetto ed il suo atto di esercizio, risulti alterata la funzione obiettiva dell'atto rispetto al potere che lo prevede.

Principio ribadito, da ultimo, dalla Corte di Cassazione con ordinanza n. 14494 del 14 agosto 2012 (ud. 4 luglio 2012).

E di recente, la Corte di Cassazione, per un caso sostanzialmente analogo, con la sentenza n. 449 del 10 gennaio 2013 (ud. 29 ottobre 2012) ha ritenuto elusiva la vendita di un terreno ricevuto in donazione.

La donazione ad un familiare e la successiva vendita del terreno ad un terzo abbatte la plusvalenza prevista dall'art. 68, comma 2, del T.U. n. 917/86, in quanto il costo fiscalmente riconosciuto, ai fini del calcolo della plusvalenza, è quello della donazione (con l'avviso di accertamento emesso l'ufficio recuperava a tassazione la plusvalenza realizzata dalla cessione di un terreno, avvenuta in data 12 maggio 2000, che il contribuente aveva pochi mesi prima, in data 29 dicembre 1999, donato ai propri figli, ritenendo applicabile il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, c. 3, che prevede l'imputabilità al contribuente dei redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando egli ne risulti l'effettivo possessore per interposta persona).

> *"In materia di operazioni elusive e imposte sui redditi, codesta Corte ha affermato la possibilità di dichiarare inopponibili all'amministrazione finanziaria - in applicazione di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost., ma anche dai principi comunitari - i benefici fiscali derivanti dalla combinazione di operazioni a ciò volte (Cass. n. 25537/2011; Cass. Ordinanza n. 21371 del 04/10/2006).*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *La fattispecie de qua, in effetti, risulta sussumibile nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, così come interpretato da codesta Corte, secondo la quale, in tema di accertamento delle imposte sui 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 personale fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali (Cass. n. 12788 del 10/06/2011)".*

Per la Corte, il carattere reale, e non simulato, dell'operazione di vendita e l'effettiva percezione del prezzo da parte dei venditori-donatari, non sono sufficienti ad escludere lo scopo elusivo dell'intera operazione negoziale posta in essere, nella sequenza donazione-vendita.

4 gennaio 2013

Roberta De Marchi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D