

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 265-2007/T

Sulla imponibilità delle plusvalenze derivanti dalla vendita di un terreno edificabile in un momento immediatamente successivo alla donazione dello stesso

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 18 gennaio 2008

Si chiede di conoscere il trattamento tributario della plusvalenza derivante dalla vendita di un terreno edificabile in un momento immediatamente successivo alla donazione del terreno medesimo. Va altresì evidenziato che il terreno risulta venduto ad un corrispettivo che risulta essere pari al valore dichiarato in sede della donazione.

Il quesito prospettato alla luce di alcune pronunce giurisprudenziali di legittimità e di merito ⁽¹⁾ che hanno rilevato profili di elusività in ordine alla medesima fattispecie di cui al quesito impone di verificare le possibili reazioni che l'Ordinamento riserva all'Amministrazione finanziaria. In particolare, si chiede se l'eventuale disconoscimento dell'operazione sopra descritta (donazione e rivendita), ove ritenuta elusiva, possa comportare la nullità della donazione ai sensi dell'art. 1344 cod. civ. e dell'art. 37, comma 3 del D.P.R. 600/1973, ovvero se l'inopponibilità all'amministrazione degli effetti del negozio che si assume elusivo, resti circoscritta ai soli fini tributari secondo quanto disposto dall'art. 37 *bis* del D.P.R. 600/1973.

La difficoltà del quesito, complicata anche per il sovrapporsi di profili procedurali e sostanziali, deriva essenzialmente dalle incertezze interpretative (su cui *infra*) del dato normativo recentemente novellato ⁽²⁾. Il che suggerisce una breve disamina delle fonti, prendendo le mosse proprio dalle più recenti modifiche apportate dal cd. decreto Bersani (D.L. 223 del 4 agosto 2006, convertito dalla L. 248/2006) alla disciplina delle plusvalenze immobiliari di cui al T.u.i.r..

Peraltro, è necessario rammentare che l'oggetto del quesito è in parte coincidente con lo Studio n. 106-2006/T, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 26 gennaio 2007 «*Tassazione della plusvalenza da cessione di terreno edificabile*

pervenuto per donazione», al quale pertanto è possibile rinviare per gli approfondimenti non strettamente connessi alla fattispecie in esame. In questa sede, infatti, è sufficiente rammentare sinteticamente che il menzionato D.L. 223/2006 (art. 37, commi 38 e 39) è intervenuto sulla disciplina delle plusvalenze da cessione di immobili (art. 67, comma 1, lett. b, T.u.i.r.) prevedendo, tra l'altro, l'imponibilità, come redditi diversi, delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti per donazione, laddove la precedente formulazione, in vigore fino al 3 luglio 2006, disponeva espressamente l'esclusione dall'imposizione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili acquisiti per successione (esclusione ancora in vigore) o donazione.

Come si diceva, nonostante il recente intervento del legislatore, resta incerto se, in ordine alla determinazione delle plusvalenze da cessione di terreni edificabili pervenuti al cessionario *"per effetto di donazione"* debba applicarsi il comma 1 del successivo art. 68 del T.u.i.r. (secondo cui *"per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto ... quello sostenuto dal donante"*) o se invece, come suggerisce un'interpretazione testuale, continua ad applicarsi la previgente previsione (specifica per i terreni fabbricabili) di cui all'art. 68, comma 2 secondo la quale *"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 ..."*.

Sul piano letterale, infatti, sembrerebbe che la novella di cui al D.L. 223/2006 non abbia inciso sul criterio specifico per i terreni edificabili, ragione per la quale resterebbe tutt'ora in vigore il criterio di determinazione del valore iniziale dichiarato nell'atto di donazione. E questo, nonostante un'ermeneutica, più legata a (comprensibili) esigenze di equità sostanziale che ad una reale esegesi delle fonti, induca a ritenere implicitamente abrogata la disposizione dell'art. 68 comma 2, siccome incompatibile con la novellata disposizione dell'art. 67 comma 1, lettera b ⁽³⁾. Sembrano insormontabili, infatti, gli ostacoli a tale ultima interpretazione: in primo luogo, il dato letterale (*in claris non fit interpretatio*), ma anche il principio generale secondo cui in caso di contrasto tra due norme quella speciale (art. 68, comma 2) prevale su quella generale (art. 68 comma 1) ⁽⁴⁾.

Da queste premesse è possibile passare alla disamina del quesito evidenziando che, ove si accedesse alla tesi secondo cui l'art. 68 comma 2 è stato implicitamente abrogato, è del tutto irrilevante la circostanza secondo cui, nella fattispecie prospettata, coincidono il valore dell'atto di donazione e della successiva cessione. Ai fini dell'emersione delle plusvalenze, infatti, rileverà il valore di acquisto del donante per l'emersione dell'eventuale plusvalenza.

Qualora, invece, si accedesse alla seconda soluzione prospettata ⁽⁵⁾, sarebbe allora determinante la coincidenza tra il valore dell'atto di donazione e quello di ces-

sione. Dove, tuttavia, la sterilizzazione delle plusvalenze potrebbe provocare la reazione dell'amministrazione anche in chiave antielusiva secondo quanto paventato nel quesito. Profilo che, proprio alla luce della giurisprudenza citata, merita alcune considerazioni.

Con riferimento all'art. 37 *bis* del d.p.r. 600/1973, infatti, si deve rilevare che tale norma antielusiva non comprende le donazioni fra le operazioni tassativamente richieste ai fini dell'applicazione della disposizione stessa ⁽⁶⁾. Né a tal fine può assumere rilevanza l'art. 69, comma 7 della L. 21 novembre 2000 n. 342 (richiamata nel quesito) che a ben vedere prevede che la citata norma antielusiva si applica *all'imposta sulle successioni e donazioni* e non già alle imposte dirette (redditi diversi) seppur emerse attraverso l'utilizzo di atti liberali. E tanto appare sufficiente per ritenere la menzionata clausola antielusiva non riferibile alla fattispecie di cui al quesito ⁽⁷⁾. Del resto, anche a prescindere da preclusioni tanto stringenti, non si può trascurare che unitamente al risparmio di imposta, che si presume indebito, il citato art. 37 *bis* presuppone l'assenza di *"valide ragioni economiche"*, circostanza che appare almeno di difficile conciliazione con l'intento liberale, tipico della donazione.

Non meno complesso il richiamo all'interposizione fittizia di cui all'art. 37, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973, norma cui potrebbe ricorrere l'amministrazione finanziaria al fine di imputare al contribuente-donante i redditi conseguiti dalla cessione onerosa del terreno qualora solo *"fittiziamente"* fossero riferibili ad altri soggetti (*i.e.*: i donatari poi alienanti). Il ricorso a tale norma, come appare anche nelle sentenze citate, presuppone infatti un'ipotesi di simulazione relativa soggettiva, che si realizza mediante un accordo simulatorio sull'attribuzione di parte del contratto ad un soggetto che in realtà resta estraneo al contratto stesso e che presta solo il nome. Il che da un punto di vista probatorio implica non solo la prova (ad es. tramite indagini bancarie) della disponibilità delle somme derivanti dalla cessione onerosa in capo al donante, ma soprattutto che la cessione onerosa sia riconducibile alla volontà del simulato donante. Conseguenza questa, tutt'altro che implicita nella sequenza negoziale *"donazione-rivendita"*; è stato opportunamente evidenziato, infatti, che non è incompatibile con l'*animus donandi* (con conseguente inidoneità a provare la simulazione) il fatto che il donante sia stato mosso da un genuino intento di arricchire i donatari anche attraverso la *"donazione"* di plusvalenze non imponibili ⁽⁸⁾.

Resta, infine, da analizzare il ricorso all'art. 1344 cod. civ., rinvenibile anche in recenti posizioni assunte dalla stessa giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. 20816/2005). Infatti, la S.C., in modifica della precedente giurisprudenza, ha affermato la diretta applicabilità dell'art. 1344 cod. civ. alla frode della legge tributaria, nel presupposto che le norme tributarie siano *"poste a tutela dell'interesse ge-*

nerale". Ma anche su questo profilo, valgono tutte le considerazioni già precedentemente svolte in ordine all'onere per l'Amministrazione di dovere dimostrare la frode fiscale. Onere che, nel caso di specie, non può ritenersi assolto soltanto con l'evidenziazione del breve lasso di tempo intercorrente tra donazione e rivendita. Talché, anche a prescindere dalle inevitabili contraddizioni che derivano dal valutare il fenomeno elusivo come abuso della legge civile e non come aggiramento della legge tributaria ⁽⁹⁾, il rilievo probatorio sembra ridimensionare il ricorso alla frode della legge tributaria *ex art. 1344 cod. civ.* ⁽¹⁰⁾. Occorrerebbe infatti accertare nel caso di specie che la donazione ha costituito il mezzo per l'aggiramento della norma imperativa (o in altre parole l'artificio) per conseguire un indebito vantaggio consistente nella mancata imposizione della plusvalenza e, così facendo, si ricadrebbe nella stessa ipotesi simulatoria già evidenziata - con tutti i limiti che ne conseguono - dovendo provare che il reale beneficiario della successiva rivendita è il donante.

Per concludere, dunque, a seconda della posizione che si assume in ordine all'interpretazione dell'art. 68 T.u.i.r., consegue una diversa risposta.

Se infatti si ritiene applicabile alla cessione in esame il dettato del comma 1 della citata norma è evidente che non si dovrà contestare alcuna elusione essendo imponibili (indipendentemente da quanto dichiarato in sede di donazione) le plusvalenze derivanti dalla differenza tra il valore di acquisto da parte del donante ed il valore della cessione da parte del donatario cedente.

Se, al contrario, si converrà per l'applicazione del comma 2 dell'art. 68 T.u.i.r., stante la coincidenza tra valore di donazione e di successiva vendita, non emergeranno plusvalenze in capo al donante cessionario, con la possibile ripresa a tassazione da parte dell'amministrazione solo qualora ritenesse elusiva l'operazione o comunque errata l'interpretazione della norma da parte del donatario. In entrambe le ipotesi riconducibili alla seconda interpretazione dell'art. 68, comma 2 T.u.i.r. vi sarebbero comunque argomentazioni da spendere in una eventuale sede contenziosa. Infatti - anche se non è questa la sede per analizzare scenari processuali solo eventuali (e comunque solo parzialmente prevedibili, attesa l'impostazione esclusivamente teorica del quesito), tanto più in presenza di uno scenario giurisprudenziale tutt'altro che favorevolmente univoco - è comunque possibile evidenziare che, per la dimostrazione della pretesa impositiva, non sarà sufficiente invocare il breve lasso di tempo tra donazione e rivendita, dovendo l'amministrazione provare che il reale beneficiario degli effetti della rivendita è il donante.

Paolo Puri

-
- (1) In particolare, sono citate le sentenze 38/3/2006 della Comm. Trib. Prov. di Udine; 61/2/07 della Comm. Trib. Reg. Milano, per quel che consta non pubblicate. Secondo tali decisioni, in particolare, alla dimostrazione dell'interposizione fittizia (tra donante e donatario) consegue la nullità del contratto di donazione *ex art. 1344 cod. civ.*; tuttavia, spetta all'amministrazione finanziaria l'onere di provare che l'effettivo possessore del corrispettivo della vendita del terreno è il donante e non già il donatario. Questo perché, anche se la sequenza donazione-vendita può indurre a ritenere la presenza d'un intento elusivo, la dimostrazione da parte del ricorrente del fatto che la disponibilità del corrispettivo è rimasta in capo al donatario comprova l'effettività della donazione e l'inesistenza di alcuna "divaricazione tra la situazione esteriore e quella sostanziale". Sono poi menzionate la sentenza n. 38/4/05 della Comm. Trib. Prov. Pordenone (non pubblicata), la sent. del 15 giugno 2006 n. 106 della Comm. Trib. Reg. Veneto, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006, 1469 e la sent. Cass n. 20816 del 12 maggio 2005, in banca dati Min. finanze, all'indirizzo web: www.finanze.it. Secondo questo ulteriore indirizzo, anche a prescindere dalla destinazione del ricavato, da un punto di vista solo tributario l'amm. fin. potrebbe considerare elusivo un dato comportamento in forza del disposto dell'art. 37, comma 3 del d.p.r. 600/1973, senza cioè ricorrere allo schema civilistico della simulazione.
 - (2) È appena il caso di rilevare, infatti, che il quesito proposto, senza ulteriori specificazioni sulle novità del Decreto Bersani, presuppone *tout court* la neutralità della vendita sulla base della coincidenza del valore di questa con quello della donazione.
 - (3) Cfr. COLUCCI, *Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva*, in *Atti del Convegno di studi Novità nell'imposizione tributaria relativa agli immobili ed ai trasferimenti per causa di morte o a titolo gratuito*, organizzato dalla Fondazione italiana per il Notariato, 2006; Così anche STEVANATO, *Donazione e successiva vendita del terreno edificabile, tra elusione, ipotesi simulate e frode alla legge*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006, 1463
 - (4) Per maggiori approfondimenti, sia consentito rinviare anche al mio in *Terreni edificabili ereditati o donati: qual è il valore fiscale ai fini delle imposte sui redditi*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, 315.
 - (5) Interpretazione che appare condivisa anche da LUPI, in *Terreni edificabili ereditati o donati: qual è il valore fiscale ai fini delle imposte sui redditi*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, 321.
 - (6) Nel senso dell'applicazione della norma solo per il numero chiuso di fattispecie ivi indicate, anche per la copiosa dottrina ivi citata, si veda Alb. ZOPPINI, *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali.*, in *Riv. Dir. Trib.* 2002, 53.
 - (7) Nello stesso senso STEVANATO, *Donazione*, cit., 1467.
 - (8) Così, STEVANATO, *Donazione*, cit., 1463. L'Autore rileva che il risultato della non imponibilità delle plusvalenze non sarebbe stato realizzato ove il donante avesse prima ceduto il terreno e poi donato ai figli il prezzo della compravendita. Ma tale argomentazione, eventualmente spendibile come carenza di "valide ragioni economiche" avrebbe potuto essere spesa ove mai fosse stato applicabile anche a tale fattispecie l'art. 37 *bis*. Mentre appare del tutto irrilevante al fine di dimostrare l'interposizione fittizia.
 - (9) Contraddizioni, costantemente rilevate dalla dottrina che, infatti limita fortemente l'operatività dell'art. 1344 cod. civ., specie in relazione all'imposizione diretta Cfr. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione di imposta*, Padova. 1995, 134. Più recentemente, nello stesso senso, si veda BEGHIN, *Il dividend stripping tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusive e abnorme impiego di strumentazione civilistica*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, 691, DUS, *Categorie ordinanti della fiscalità e norma antielusive*, in *Dialoghi*, 2007, 1127 ss...
 - (10) In questo senso, infatti, si è espressa anche la giurisprudenza citata.

(Riproduzione riservata)