



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI E. ROMAGNA

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	D'ORAZI	MARCO	Presidente
<input type="checkbox"/>	RIZZO	ALBERTO	Relatore
<input type="checkbox"/>	PASI	ALBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1516/2015
depositato il 29/05/2015

- avverso la pronuncia sentenza n. 753/2014 Sez:2 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MODENA

contro:

STEFANELLI LUCIANA

VIA UGO FOSCOLO 39 INT 4 41123 MODENA

difeso da:

MONARI AVV. DANIELE

VIA ROMA 53 41037 MIRANDOLA

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MODENA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THH054V03416/2012 IRPEF-ALTRO 2007

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1516/2015

UDIENZA DEL

26/03/2018 ore 09:00

N°

989

PRONUNCIATA IL:

26 MAR. 2018

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

09 APR. 2018

Il Segretario

Giuseppe Nottola



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BOLOGNA
RG 1516/15 ricorrente Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Modena
udienza del 26 marzo 2018

Svolgimento del procedimento

Con ricorso di data 14.05.2015 l'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Modena, proponeva appello avverso la sentenza n. 753/02/14 pronunciata dalla Commissione Tributaria di Modena in data 10.11.2014, con la quale era stato accolto il ricorso proposto da Stefanelli Luciana, avverso l'avviso di accertamento n. THH054V03416/2012 con il quale, per il periodo di imposta 2007, era stata accertata una plusvalenza dell'importo di €. 470.000,00 da assoggettare a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera g-bis del TUIR, con una maggiore imposta di €. 115.385,18, in relazione alla vendita da lei operata di un fabbricato di vecchia costruzione, cui era seguita da parte degli acquirenti la realizzazione di tre villette a schiera.

L'Agenzia delle Entrate di Modena, premesso che Stefanelli Luciana aveva alienato in data 30 ottobre 2017 alla società La Fenice spa un fabbricato vetusto ad uso magazzino con circostante area cortiliva per il prezzo convenuto di €. 470.000,00, ha ritenuto di classificare l'alienazione in parola non come cessione di un fabbricato, quanto piuttosto come alienazione di area fabbricabile.

A fondamento dell'atto impositivo l'Amministrazione finanziaria spiegava che la cessione dell'immobile ad un'impresa di costruzioni che ha demolito il fabbricato e successivamente costruito un altro immobile con caratteristiche diverse e la previsione di un prezzo superiore al valore venale, costituivano ragioni per ritenere che l'effettivo oggetto della compravendita fosse la potenzialità edificatoria dell'area sottostante al fabbricato, tanto più che già in data 26 novembre 2017 era stata presentata al Comune di Modena denuncia di inizio attività relativa alla demolizione del fabbricato, cui seguiva la richiesta del permesso di costruire tre villette a schiera.

Con la sentenza impugnata la Commissione provinciale accoglieva la prospettazione della ricorrente che aveva rappresentato di essere stata estranea agli accadimenti successivi alla vendita avente ad oggetto esclusivamente il fabbricato ed annullava l'atto impositivo.

Ciò premesso, lamentava l'appellante la non corretta applicazione del disposto di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, laddove si ravvisa nel maggiore valore

derivante dall'edificabilità di un'area un elemento intrinseco della plusvalenza, nonché l'errata valutazione dei presupposti dimostrativi dell'assunto recepito dall'atto impositivo.

In particolare che la potenzialità edificatoria del terreno fosse stato l'effettivo oggetto del contratto, aspetto rilevante ai fini della plusvalenza, era ricavabile da elementi certi, gravi, precisi e concordanti quali il corrispettivo superiore al valore del fabbricato e la successiva ravvicinata richiesta di demolizione dell'immobile e di costruzione dei tre nuovi fabbricati.

Con atto del 15.08.2017 la contribuente signora Luciana Stefanelli esponeva le proprie controdeduzioni, contestando le avverse argomentazioni, ribadendo la correttezza del proprio agire, riconosciuta dalla sentenza impugnata.

Alla pubblica udienza del 26.03.2018 entrambe le parti hanno ribadito le rispettive ragioni e richieste.

Motivi della decisione

In via preliminare deve essere affrontata la questione di diritto il caso in oggetto involge.

a. È appreso del tutto pacifico che nel nostro ordinamento tributario, come affermato dalle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione con le note sentenze n. n. 30055, 30056 e 30057 di data 28.12.2008, esiste un generale principio antielusivo che, ex pluribus, trova il proprio fondamento nella giurisprudenza comunitaria (a partire dalla ormai celebre sentenza "Halifax" di data 21.02.2006 della Corte di Giustizia UE - causa C-255/02), mentre, in tema di tributi non armonizzati (ossia quelli soggetti alla piena ed esclusiva potestà normativa degli ordinamenti giuridici dei singoli Stati membri), quali le imposte dirette, va rinvenuto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano.

Per le Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione sono, in particolare, i principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1 Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, comma 2 Cost.) a costituire il fondamento, sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme finalizzate alla più piena attuazione di quei principi.

Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle 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 economiche apprezzabili che giustificino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

La circostanza che siano disciplinate specifiche norme antielusive, come, ad esempio, quella di cui all'art. 37 - bis D.P.R. n. 600/1973, non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento del citato generale principio antielusivo, ma, anzi, conferma l'esistenza di una regola generale in tal senso.

Pertanto, ogni qualvolta il contribuente ponga in essere atti, fatti o negozi, anche collegati tra loro, al solo fine di ottenere un risparmio fiscale e quindi privi di valide ragioni economiche, deve trovare applicazione il principio del disconoscimento o della riqualficazione fiscale degli atti, fatti o negozi posti in essere, a prescindere dall'esistenza di specifiche norme che consentano di procedere in tal senso con riferimento alle singole fattispecie di volta in volta considerate.

In materia tributaria, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera ove esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta (Cass. n. 21390 del 30/11/2012 Rv. 624438)

L'ordinamento fiscale, infatti, non intende premiare scelte imprenditoriali che non siano determinate da valutazioni di economia sostanziale. Questa conclusione non è in contrasto con il principio della libertà di iniziativa economica, salvo l'unico limite previsto dal citato art. 41, comma 2, Cost., vale a dire che l'iniziativa stessa non sia in contrasto con l'utilità sociale.

E' evidente che una operazione economica realizzata al solo fine ottenere un risparmio fiscale, anche a prescindere da qualsivoglia connotazione di fraudolenza, è un'operazione che contrasta con l'utilità sociale, sia nel senso che lede il principio di solidarietà, sia nel senso che determina una indebita riduzione del gettito fiscale.

L'elemento della fraudolenza, pertanto, non figura, nella descrizione dell'elusione fiscale, sia che assuma la forma della mera devianza, caratterizzata dalla utilizzazione impropria di uno strumento normativo, sia che assuma quella dell'abuso del diritto positivo, nel quale vengono posti in essere una molteplicità di atti al solo fine di ottenere un risparmio fiscale.

b. Il caso di specie, tuttavia, ad avviso della Commissione rientra più specificatamente nella prospettiva della disposizione di cui all'art. 38 d.p.r. 600/1973, norma in forza della quale si procede alla ricostruzione dell'obiettiva portata, sul piano degli effetti giuridici, dell'attività negoziale posta in essere, a differenza di quanto previsto dall'art. 37 bis d.p.r. 600/1973, che trova applicazione quando si procede, al riscontro della ricorrenza di circostanze (in particolare: assenza di valide ragioni economiche per la relativa adozione, aggiramento di obblighi o divieti fiscali) sintomaticamente denunzianti lo sviamento di forme negoziali dalla propria specifica funzione ed il loro uso distorto al solo fine del conseguimento d'indebito vantaggio fiscale.

Ciò comporta che mentre la ricorrenza dell'intento elusivo non è essenziale ai fini dell'applicazione della previsione dell'art. 20 d.p.r. 131/1986 (cfr. Cass. 9162/10, 11769/08, 2713/02, 14900/01), in considerazione della specifica positiva definizione normativa dell'oggetto del rapporto, le condizioni prescritte ai fini dell'operatività della previsione dell'art. 37 bis d.p.r. 600/1973, e in particolare quella attinente all'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, non possono ritenersi mutuabili, per l'eterogeneità morfologica e funzionale delle due disposizioni normative.

c. Così tracciato l'alveo giuridico di riferimento, ai fini dell'applicazione dell'imposta in oggetto, la disposizione in esame, in combinazione con quella di cui all'art. 1 del medesimo testo di legge, esprime la precisa scelta normativa di assumere, quale oggetto del rapporto giuridico tributario inerente a dette imposte, gli atti registrati, in considerazione, non della loro consistenza documentale, ma degli effetti giuridici prodotti (v. Cass. 10273/07, 2713/02), e cioè la preminenza del reale dato giuridico dell'effettiva causa negoziale dell'atto sottoposto a registrazione, rispetto al relativo assetto cartolare.

Peraltro - promanando testualmente dalla legge in termini inequivocabili - essa non si pone in contrasto con il principio costituzionale sancito dall'art. 23 Cost., né con quello di cui all'art. 41 Cost., mantenendo i soggetti integra la propria autonomia privata, fermo restando la sottoposizione della loro attività negoziale, alle imposte in rassegna, in funzione dei relativi effetti giuridici. Per altro verso, la scelta si rivela rispondente, nel modo più adeguato, al criterio di cui all'art. 53 Cost. (cfr. Cass. 2713/02).

In definitiva "l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, attribuisce prevalenza, nell'interpretazione degli atti registrati ed ai fini impositivi, alla natura intrinseca ed

agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo e sulla loro forma apparente; e in tal senso vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati - anche frazionatamente - in uno o più atti. Pertanto, una pluralità di operazioni societarie e di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre, nella specie, un unico effetto giuridico finale costituito dal trasferimento della proprietà di beni immobili a seguito di conferimento dapprima in una società a responsabilità limitata e poi cessione delle relative quote, va considerata, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva e all'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta". (così Cass. 05/06/2013 n. 14150).

Quanto poi alla plusvalenza¹ non è superfluo ricordare, per quanto qui di interesse, che essa integra un reddito diverso, e dunque soggetta a tassazione separata, quando è realizzata "mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante".

Così chiariti i principi di diritto richiamati dalle parti, si tratta ora di verificare se nel caso di specie la condotta negoziale degli agenti, in base alle attività poste in essere, possa essere ricondotta alla fattispecie richiamata dalla A.F.

¹ Il criterio determinativo è stabilito dal successivo art. 68 TUIR " Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Sulla scorta degli elementi fattuali incontrovertibilmente acquisiti risulta di tutta evidenza che oggetto della compravendita fosse il fabbricato in quanto tale, e non la potenzialità edificatoria connessa all'immobile oggetto della stipulazione.

Sia la considerazione atomistica degli elementi presuntivi in commento che la valutazione complessiva di essi, al contrario, consente di ritenere raggiunta con sufficiente certezza la dimostrazione della effettiva intenzione delle parti, attesa l'univoca convergenza dei diversi elementi acquisiti.

Elementi di dubbio vorrebbero trarsi dalla tempistica degli avvenimenti: il preliminare di compravendita risulta essere stato stipulato in data 30.10.2007, mentre già in data 26.11.2007, e quindi quasi un mese dopo, è stata depositata al Comune di Modena la domanda per l'abbattimento delle opere, cui è seguita la richiesta di permesso di costruire le nuove villette.

Orbene, a fronte di una sequenza temporale articolatasi in un arco temporale di circa un mese, non è tuttavia dato riscontrare alcun elemento che possa fare ritenere che all'epoca dell'acquisito la volontà convergente delle parti avesse di mira un oggetto diverso da quello rappresentato nell'atto negoziale, tanto più che la parte venditrice è risultata del tutto estranea alla successive determinazioni della parte acquirente.

Alcun riscontro è dato rinvenire in atti alla affermazione dell'Amministrazione circa la non congruità del corrispettivo indicato nell'atto di acquisto, discrasia che se dimostrata avrebbe potuto effettivamente riscontrare l'ipotesi di una simulazione relativa, così come indimostrata è risultata l'asserzione che l'immobile realizzato ha connotazioni morfologiche diverse da quelle originarie.

Anche in materia non può che trovare applicazione il criterio stabilito in via ordinaria dall'art. 2697 cod. civ., in forza del quale l'Amministrazione finanziaria, qualora faccia valere la simulazione assoluta o relativa di un contratto stipulato dal contribuente, ai fini della regolare applicazione delle imposte, non è dispensata dall'onere della relativa prova, la quale, tenuto conto della qualità di terzo dell'Amministrazione, può essere offerta con qualsiasi mezzo.

La prova deve proiettarsi anche su dati idonei a disvelare convincentemente i profili negoziali di carattere soggettivo.

L'esposta prospettiva decisoria appare del tutto coerente con il recente approdo della Suprema Corte, che in una fattispecie analoga ha espresso il seguente principio.

"In materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore degli artt. 81, comma 1, lett. b), (ora 67) e 16 (ora 17), comma 1, lett. g)-bis, del d.P.R. n. 917 del 1986, sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso "di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", non anche di

terreni sui quali insiste un fabbricato, ancorché, come nella specie, le parti ne abbiano previsto la demolizione unitamente alla successiva edificazione, da parte dell'acquirente, di un nuovo immobile da trasferire in proprietà dell'alienante, non potendo la potenzialità edificatoria dipendere da elementi la cui realizzazione è futura ed eventuale, rimessa, peraltro, ad un soggetto diverso da quello interessato dall'imposizione"². (Cass. Ordinanza n.4361 dell 20/02/2017).

Nel caso di specie gli elementi acquisiti non suffragano la prospettazione dell'Amministrazione finanziaria e pertanto l'appello deve essere respinto.

Al rigetto del ricorso, in ragione delle questioni trattate e dell'indirizzo non consolidato in giurisprudenza, deve seguire la compensazione delle spese di lite.

PQM

² Ed invero, questa Corte ha inizialmente ritenuto che, ancorché in materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente producecfr.Cass.n.24799/2014,cfr. anche Cass.n.16983/2015-.

A tale indirizzo ha fatto seguito altro in forza del quale in materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore degli artt. 81, comma 1, lett. b) (ora 67) e 16 (ora 17), comma I, lett. g) bis del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono Ric. 2014 n. 25097 sez. MT - ud. 11-01-2017 -2- soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", le "plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", e non anche quelle di terreni già edificati (Così statuendo, la S.C., nel rigettare il ricorso, ha escluso la tassazione separata di una plusvalenza realizzata a seguito di vendita di "capannone ad uso commerciale e relative pertinenze", censito al catasto fabbricati, ritenendo irrilevante sia l'ulteriore potenzialità edificatoria del terreno su cui esso insisteva, sia l'asserita, ma non dimostrata, intenzione delle parti di demolire il predetto capannone)-cfr.Cass.n.4150/2014;Cass.n.15629/2014, ove si è specificamente ritenuto che la ratio dell'art. 67 TUIR è volta ad «assoggettare ad imposizione la plusvalenza che [...] scaturisce non "in virtù di un'attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" dei terreni». Pertanto, risultando oggetto dell'atto un fabbricato, e, quindi, un "terreno già edificato", tale entità sostanziale non poteva essere mutata (con conseguente incongruenza di ogni diversa riqualificazione), in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti, e, soprattutto, la cui realizzazione (nel caso in specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione), eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato dall'imposizione fiscale". Ad analoghe conclusioni è giunta di recente. Cass.n.7853/2016, prendendo espressamente posizione sul contrasto e sulle ragioni che inducono a considerare preferibile l'ultima opzione esposta dalla giurisprudenza sopra ricordata.

La COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BOLOGNA, SEZIONE V

- Rigetta il ricorso
- Compensa le spese di lite.

Così deciso in Bologna, 26 marzo 2018

Il relatore



Il Presidente

