

Quotidiano del FISCO

STAMPA NOTIZIA 11/11/2014

Tagliola antielusiva anche senza il dolo del contribuente

di Chiara Vanni

L'articolo 37, comma 3 del Dpr 600/73 costituisce una norma antielusiva. Ad affermarlo è la sentenza n. 21794/2014 della Cassazione, tesa ad alimentare un filone giurisprudenziale che sta andando consolidandosi.

Nell'accogliere il ricorso proposto dall'agenzia delle Entrate, la Corte enuncia il principio di diritto secondo cui la disciplina antielusiva dell'interposizione non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio o ingiustificato di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta.

Il caso

La vicenda trae origine da una contestazione notificata al contribuente con cui veniva recuperata a tassazione la plusvalenza derivante da cessione a titolo oneroso di terreni edificabili prevista dall'articolo 67, comma 1, lettera b) del Tuir. Il soggetto aveva infatti proceduto alla donazione di questo terreno alla moglie e alle figlie pochi mesi prima che avvenisse la vendita a terzi ad opera delle donatarie, ritenute fittiziamente interposte.

Il comma 3 dell'articolo 37 dispone che, in sede di accertamento, sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona. La disposizione, per la sua formulazione letterale e per il contesto in cui è stata concepita, era inizialmente volta a contrastare le forme di simulazione fittizia di persona, in cui si costituisce una dissimulazione non del contratto ma di una delle parti.

Nell'interposizione fittizia, l'intervento dell'interposto è simulato, in quanto chi contrae in realtà è l'interponente, a fronte dell'apparente volontà del primo di concludere l'accordo. In questa accezione, le fattispecie delineate dal terzo comma dell'articolo 37 sono più facilmente configurabili nell'alveo dell'evasione, piuttosto che in quello dell'elusione. Infatti, mentre nella simulazione esiste una difformità tra voluto e dichiarato, l'elusione prescinde da questo contrasto, in quanto le parti non celano alcun intento diverso da quello manifestato e l'apparenza corrisponde alla sostanza negoziale.

La giurisprudenza

Nonostante ciò, la giurisprudenza degli ultimi anni (in parte avvalorata dall'introduzione della disciplina dell'interpello antielusivo, ex articolo 21 della legge 413/1991) ha di fatto sancito la riconducibilità all'articolo 37, comma 3 anche della cosiddetta "interposizione reale", sfumando il confine tra evasione ed elusione. L'interposizione reale si verifica quando l'interposto agisce come effettivo contraente, assumendo in proprio i diritti derivanti dal contratto ed impegnandosi a ritrasferirli all'interponente con un ulteriore atto. In questi casi non viene messo in dubbio che la prima operazione e la successiva retrocessione dei diritti siano avvenute e realmente volute dalle parti; non si discute, cioè, di simulazione. È ciò che avviene, ad esempio, quando a contrarre è una società estera in luogo della persona fisica che vi partecipa. Qui ad essere contestato è il fatto che l'operazione, complessivamente considerata e di per sé priva di valide ragioni economiche, sia volta prevalentemente a conseguire un vantaggio fiscale altrimenti indebito. Tant'è che si pone il problema della corretta riqualificazione della fattispecie elusa.

La diversa connotazione della contestazione relativamente ad interposizione fittizia (e quindi ad evasione) ovvero a interposizione reale (e quindi ad elusione) non è fine a se stessa. Diverso è infatti l'onere probatorio da corroborare. Nel primo caso si tratterà di stabilire se, effettivamente, possessore del reddito è l'interponente o il presunto interposto. Al riguardo, nella fattispecie oggetto di vertenza, possessori del reddito risultano essere i donatari e ciò non viene messo in discussione, nonostante la non perfetta linearità della relativa movimentazione finanziaria. Nel secondo caso, invece, la discussione verrà spostata sulle valide ragioni economiche dell'operazione e sull'esistenza di un percorso alternativo che giustifichi la riqualificazione fiscale dell'operazione.

Manca il trasferimento

Ora, escluso che, nella sentenza, si tratti di interposizione fittizia propriamente detta (giacché non si disconosce il fatto che a incassare gli introiti della cessione siano i donatari), l'articolo 37 e il concetto di interposizione richiamati dovrebbero riferirsi all'altra tipologia, ossia all'interposizione reale.

In questo senso, tuttavia, sembra che manchi un passaggio fondamentale, dato dalla retrocessione degli effetti del negozio, per mezzo di un successivo atto tra interposto e interponente. Manca cioè il successivo trasferimento del reddito incassato dai donatari al donante. Tant'è che si potrebbe addirittura dubitare dell'esistenza di una qualche interposizione, a meno che non si tratti dell'interposizione fittizia (ma di questo, abbiamo detto, non si discute).

Resterebbe un'ulteriore strada da percorrere, estranea all'articolo 37 del Dpr 600/73, relativa all'abuso del diritto. E questo ben potrebbe colpire una costruzione artificiosa e priva di valide ragioni economiche, indipendentemente dalla sussistenza di qualsivoglia fattispecie di interposizione. La ricostruzione della fattispecie elusa, nelle vesti di preventiva cessione del terreno e successiva donazione di quanto

incassato, potrebbe allora basarsi sul fatto che, probabilmente, la volontà di effettuare la cessione era già in essere al momento in cui avvenne la donazione.

P.I. 00777910159 - Copyright Il Sole 24 Ore - Tutti i diritti riservati