Civile Ord. Sez. 5 Num. 20673 Anno 2024
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA
Data pubblicazione: 25/07/2024

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso nr. 34625-2019 R.G. proposto da:

PIAZZESI FRANCA, rappresentata e difesa dall'Avvocato PHILIP LAROMA JEZZI giusta procura speciale estesa a margine del ricorso e con domicilio digitale eletto presso il suo indirizzo di posta elettronica certificata

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende

—resistente–

avverso la sentenza n. 627/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della TOSCANA, depositata l'11/4/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 25/6/2024 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

RILEVATO CHE

Franca Piazzesi propone ricorso, affidato a quattro motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Toscana aveva respinto l'appello avverso la sentenza n della Commissione tributaria provinciale di Firenze, in rigetto del ricorso proposto avverso avvisi di liquidazione per imposte di registro ed ipocatastali e per imposta sostitutiva a seguito della revoca delle «agevolazioni prima casa» concesse relativamente all'immobile acquistato, *pro quota*, dalla ricorrente in data 24/7/2013, ed al contratto di mutuo ad esso collegato;

l'Agenzia delle entrate non si è costituita con controricorso, limitandosi a depositare una memoria.

CONSIDERATO CHE

1.1. con il primo motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (art. 10—*bis* legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 legge 23 dicembre 1998, n. 488, art. 1, Nota II *bis*, Parte Prima d.P.R. 26/4/1986 n. 131) per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente riscontrato, nella fattispecie, un'ipotesi di abuso del diritto, in quanto gli «atti collegati posti in essere con la partecipazione della contribuente ...(avevano)... determinato un risparmio di imposta (...) che non si sarebbe conseguito senza il compimento degli atti predetti» con realizzazione di meri vantaggi fiscali, da ritenere «indebiti ... perché non giustificati da valide ragioni extrafiscali non marginali»;

1.2. con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (artt. 7 e 10—*bis* legge 27 luglio 2000, n. 212) per avere la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto che gli avvisi di liquidazione impugnati fossero adeguatamente motivati;

1.3. con il terzo motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (art. 53, primo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546) per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto che l'appellante avesse omesso di riproporre «tutte le eccezioni e deduzioni sollevate in sede di ricorso di primo grado» circa la sussistenza di valide ragioni extrafiscali sottese alle operazioni in questione;

1.4. con il quarto motivo di ricorso la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (artt. 1703, 1705 e 1719 cod. civ., art. 1, Nota II-*bis* della Parte Prima della Tariffa allegata al d.P.R. 26/4/1986 n. 131, art. 2 d.P.R. 26/4/1986 n. 131) per avere la Commissione tributaria regionale, in relazione al contratto di mandato a vendere, stipulato dalla ricorrente in data 22/7/2013 con il fratello Fabrizio Piazzesi mediante trasferimento a quest'ultimo, ai sensi dell'art. 1719 cod. civ., della proprietà di un bene immobile, omesso di valutare che alla data del 24/7/2013, all'atto della conclusione del contratto di compravendita oggetto degli atti impugnati, la ricorrente non era titolare di alcun diritto di proprietà su «altra casa di abitazione» acquistata con le c.d. agevolazioni prima casa, avendo trasferito il primo immobile al fratello in forza del suddetto contratto di mandato;

2.1. va respinto il secondo motivo, da esaminare preliminarmente in quanto pregiudiziale, con cui si lamenta che gli atti impugnati sarebbero stati privi di «approfondimento motivazionale circa le peculiarità e specificità nonché gli elementi fattuali che hanno caratterizzato l'operazione sottesa all'atto» per cui è causa;

2.2. è opportuno osservare che, in materia di elusione fiscale e di abuso del diritto, l'atto impositivo soddisfa l'obbligo di motivazione quando, in ragione della necessaria trasparenza e della possibilità di un immediato controllo dell'attività della pubblica amministrazione, pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

impositiva in punto di *an* e di *quantum debeatur*, mediante la chiara e puntuale indicazione delle operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti e, inoltre, non sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (cfr. Cass. n. 12853 del 13/05/2021);

2.3.- nel caso in esame, si legge nella sentenza impugnata che il contraddittorio precedente all'emissione degli avvisi in questione è stato esperito in maniera sostanziale, oltre che formale, «avendo l'Agenzia delle Entrate specificamente replicato alle ragioni extrafiscali ex adverso addotte», nonché che in quella sede «la parte privata non ha comunque dato idonea dimostrazione dell'eccepito concreto pericolo di fondata aggressione al proprio patrimonio da parte del coniuge già legalmente separato»;

2.4. è d'uopo pertanto evidenziare che la contribuente non lamenta di non essere stata posta nella condizione di conoscere gli elementi essenziali della pretesa tributaria (che, del resto, sono stati scrupolosamente riassunti e criticamente vagliati nell'ampio ricorso per cassazione), ma fa valere alcuni asseriti vizi formali dell'avviso, di per sé irrilevanti ai fini della legittimità dell'atto, ovvero in palese contraddizione con le risultanze processuali, consistenti nella mancata illustrazione, da parte dell'Ufficio, dei «motivi per i quali non ha inteso condividere le ragioni extrafiscali dedotte dalla ... ricorrente in sede di contraddittorio...»;

2.5.- la contribuente, in sostanza, contesta la valutazione di specificità della replica dell'Agenzia, proponendo, quindi, la propria lettura della sequenza procedimentale che ha preceduto l'emanazione degli avvisi e che ha indotto l'Agenzia a ritenere non persuasive, oltre che prive di prova, le ragioni addotte dalla contribuente, per sovvertire, inammissibilmente, la lettura che, invece, ne ha dato il giudice d'appello;

3.1. il primo motivo va parimenti disatteso, con assorbimento del quarto motivo;

3.2. come leggesi nella sentenza impugnata e negli scritti difensivi delle parti, la vicenda, che ha dato luogo all'adozione dell'avviso di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accertamento impugnato, è la seguente: in data 22 luglio 2013, la ricorrente ed il fratello, Fabrizio Piazzesi, stipularono un contratto di «mandato a vendere senza rappresentanza con trasferimento di immobile ex art. 1719 cc», registrato a Firenze il 29 luglio 2013 al n. 13507 serie 1T, avente ad oggetto un immobile sito in Bagno a Ripoli (FI), Via Chianesi n. 16, nonché un'autorimessa pertinenziale allo stesso, affinché Fabrizio Piazzesi provvedesse alla loro alienazione; gli effetti traslativi del contratto di mandato, realizzatisi contestualmente alla sua stipula, furono risolutivamente condizionati alla mancata vendita, da parte del mandatario, del primo immobile entro il 30 giugno 2015; a tale condizione risolutiva non fu attribuita portata retroattiva, con la conseguenza che la ricorrente avrebbe riacquistato la titolarità del bene dal 30 giugno 2015, nell'eventualità in cui si fosse avverato l'evento dedotto sotto condizione; ai fini della registrazione del contratto di mandato, stante la gratuità del trasferimento, strumentale all'attuazione del programma negoziale del mandato senza rappresentanza, la ricorrente effettuò il versamento dell'imposta di donazione usufruendo della franchigia prevista per i trasferimenti a favore dei fratelli, dell'imposta di registro in misura fissa, delle imposte ipotecaria e catastali in misura proporzionale, essendosi realizzato il trasferimento della proprietà dell'immobile al fratello, e dell'imposta di bollo; due giorni dopo la stipula del contratto di mandato, in data 24 luglio 2013, la ricorrente acquistò, unitamente al proprio compagno, la proprietà di un immobile sito in Bagno a Ripoli (FI), Via Di Fattucchia, da destinare a propria abitazione principale, con atto registrato a Firenze il 25 luglio 2013 al n. 013278, serie 1T; ai fini del pagamento delle imposte relative a tale atto, la ricorrente richiese l'applicazione del sistema c.d. «prezzo valore» (di cui all'art. 52 del DPR n. 131/1986 (TUR) e all'art. 1 comma 497 della L. n. 266/2005), nonché delle c.d. «agevolazioni prima casa» (contemplate nell'art. 1, Nota II bis della Parte Prima della Tariffa allegata al TUR, che va applicato nel testo antecedente alla novella introdotta dall'art. 1, comma 55, l. 208/15, come del resto si riconosce anche in ricorso); l'imposta di registro così liquidata fu poi compensata con il credito

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

d'imposta riconosciuto ai sensi dell'art. 7 della L. n. 448/1998, in misura pari alle imposte assolte in occasione di un precedente acquisto rispetto al quale erano state applicate le agevolazioni prima casa; oltre all'imposta di registro, furono poi versate le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa e l'imposta di bollo; nella medesima data di stipula del contratto di compravendita, la ricorrente ed il compagno stipularono con la Banca Monte dei Paschi di Siena S.p.A. un contratto di mutuo di credito fondiario, registrato a Firenze al n. 13284, serie 1T, al fine di assolvere il pagamento del prezzo pattuito nel contratto in oggetto; data la natura di mutuo finalizzato all'acquisto della prima casa di abitazione, e dichiarata tale circostanza in atto, l'imposta sostitutiva relativa al medesimo fu calcolata applicando l'aliquota agevolata di 0,25%, ai sensi dell'art. 18 del DPR n. 601/1973; acquisito il possesso del secondo immobile, la ricorrente ed il compagno ebbero a stabilirvi la propria residenza anagrafica; in data 27 febbraio 2014, Fabrizio Piazzesi, in esecuzione del contratto di mandato, cedette il primo immobile, con atto registrato a Firenze, rep. n. 19271 ed il relativo corrispettivo fu incassato dalla mandante, odierna ricorrente, mentre l'autorimessa pertinenziale all'abitazione, non essendo stata venduta, ritornò nella titolarità della mandante a partire dal 30 giugno 2015, come da «atto di avveramento di condizione risolutiva» registrato a Firenze il 15 luglio 2015, rep. n. 20727, con versamento delle relative imposte per la registrazione di tale atto; in data 13 maggio 2015, l'Agenzia delle Entrate notificò alla ricorrente l'invito n. 10031/2015, con il quale fu richiesto quest'ultima di fornire chiarimenti in ordine ai motivi e alle ragioni economiche sottese al contratto di mandato; all'esito dell'interlocuzione con la ricorrente, in data 27 gennaio 2016, l'Agenzia delle Entrate notificò a quest'ultima un avviso di liquidazione, con il quale, assumendo che «le operazioni negoziali poste in essere, pur formalmente legittime, …(erano)… da considerarsi prive di sostanza economica e realizza…(vano)… esclusivamente un vantaggio fiscale indebito costituito dall'ottenere le agevolazioni prima casa nell'atto oggetto di controllo», contestò alla medesima, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 10-bis della L. n. 212/2000, la decadenza dalle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

c.d. agevolazioni prima casa e, per l'effetto, recuperò le imposte di registro, ipotecaria e catastale afferenti alla quota dell'immobile acquistato dalla ricorrente con il contratto di compravendita; in pari data, l'Ufficio notificò alla ricorrente un secondo avviso di liquidazione con il quale, assumendo la decadenza dalle c.d. agevolazioni prima casa, ebbe a recuperare l'imposta sostitutiva afferente al collegato contratto di mutuo, in misura pari alla differenza tra quella dovuta in base dell'aliquota ordinaria e quella versata dall'odierna ricorrente usufruendo dell'aliquota agevolata;

3.3. ciò posto, questa Corte ha già affrontato -seppure sotto il diverso angolo visuale dell'imposizione dell'atto traslativo- il tema della rilevanza fiscale del mandato senza rappresentanza ad alienare un immobile, concludendo nel senso che il trasferimento a titolo gratuito dell'immobile, operato dal mandante in favore del mandatario senza rappresentanza, al fine dell'esecuzione del mandato alla vendita, non è soggetto all'imposta sulle donazioni, in quanto non determina un definitivo arricchimento della sfera patrimoniale del mandatario, poiché lo stesso è gravato dalle obbligazioni di trasferire al terzo acquirente il bene, del quale è intestatario meramente formale, e di corrispondere al mandante il relativo prezzo, ovvero, qualora il mandato non possa essere adempiuto, da quella di retrocedere il bene al mandante (cfr. Cass. n. 11401/2019, richiamata da Cass. n. 34942/2023);

3.4. si tratta di principio che muove dal carattere meramente strumentale, provvisorio e fiduciario del trasferimento del cespite dal mandante al mandatario, in funzione di mera esecuzione del mandato traslativo stesso ex art. 1719 cod. civ.;

3.5. in particolare, la Corte osserva come diretto debba essere il riferimento - anche e soprattutto in termini di effettiva individuabilità di una capacità contributiva rilevante ex art. 53 Cost. - alla giurisprudenza di legittimità formatasi in materia di imposizione degli atti costitutivi e di dotazione del *trust*, sicché quando il conferimento costituisce un atto sostanzialmente 'neutro' che non arreca un reale ed 'effettivo incremento patrimoniale al beneficiario' resta esclusa la ricorrenza di alcun 'trapasso'

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta (così Cass. n. 1131 del 17 luglio 2018; Cass. n. 21614 del 26/10/2016; Cass. n. 975 del 17/01/2018; Cass. n. 15469 del 13 giugno 2018; Cass. n. 31445 del 5/12/2018; Cass. n. 31446 del 5/12/2018);

3.6. tale orientamento giurisprudenziale è poi andato ulteriormente consolidandosi, essendo stato affermato che l'istituzione di un *trust* ed il conferimento in esso di beni che ne costituiscono la dotazione sono atti fiscalmente neutri, in quanto non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza, ad un incremento del patrimonio del *trustee*, che acquista solo formalmente la titolarità dei beni, per poi trasferirla al beneficiario finale, sicché non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006, conv. con l. n. 286 del 2006, che sarà dovuta, invece, al momento del trasferimento dei beni o diritti dal *trustee* al beneficiario, e solo questa interpretazione è conforme ai principi delineati dall'art. 53 Cost., secondo cui l'imposizione non deve essere arbitraria ma ragionevole, connessa ad un effettivo indice di ricchezza (cfr. Cass .n. 29507/2020 ed altre);

3.7. ancora più in termini, si è poi osservato (cfr. Cass. n. 11401/2019 cit.) che siffatto principio di diritto merita di trovare applicazione anche in relazione al caso in esame del trasferimento, a titolo gratuito, dell'immobile alienando operato dal mandante in capo al mandatario senza rappresentanza, al fine dell'esecuzione del mandato alla vendita, atteso che, sotto il pregnante e decisivo profilo della capacità contributiva, il trasferimento in parola risulta manifestamente neutro in quanto non comporta alcun sostanziale «trapasso di ricchezza» e definitivo arricchimento della sfera patrimoniale del mandatario, atteso che costui è gravato (per l'adempimento del mandato) dalle correlate obbligazioni di trasferire al terzo acquirente il bene (del quale è intestatario meramente formale), e di corrispondere al mandante il relativo prezzo, ovvero -qualora il mandato non possa essere adempiuto– dall'obbligazione di retrocedere il bene al mandante;

3.8. il richiamo alla natura meramente formale o strumentale o interinale della proprietà immobiliare istituita in capo al mandatario senza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

rappresentanza non può non valere –per l'evidente implicazione sistemica- anche al diverso fine qui in esame, volto alla verifica dei presupposti «prima casa» secondo la disciplina vigente *ratione temporis*, come sopra riportata ex art. 1 Tariffa Parte Prima Nota II bis d.P.R. 131/1986;

3.9. è priva di fondamento l'argomentazione della ricorrente secondo cui il mandato in oggetto era subordinato risolutivamente alla mancata alienazione dell'immobile da parte del mandatario entro il termine del 30 giugno 2015 e che le parti avevano espressamente convenuto la non retroattività della suddetta condizione risolutiva;

3.10. la rilevanza fiscale del permanere della proprietà sostanziale del bene in capo al mandante non muove infatti dalla deroga pattizia alla regola generale di retroattività dell'avveramento della condizione ex art. 1360 cod. civ., bensì dal fatto che anche nel caso in esame il trasferimento del bene avvenne dichiaratamente al solo fine di fornire al mandatario i mezzi necessari per l'esecuzione del mandato, in attuazione dell'obbligo di cui all'articolo 1719 cod. civ., il che rende ininfluente tanto l'individuazione della data in cui la proprietà funzionale e strumentale del mandatario tornò a consolidarsi nella proprietà sostanziale del mandante, quanto l'accertamento della stipulazione di un formale atto di retrocessione del bene, a mandato spirato, dal mandatario alla mandante;

3.11. trattasi dunque di fattispecie diversa e non omologabile a quella esaminata da Cass. n. 17631/2021, secondo cui in tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto «prima casa», non decade dal beneficio il contribuente che, dopo avere acquistato l'immobile, concordi lo scioglimento per mutuo dissenso di una donazione, da lui effettuata prima dell'acquisto, avente ad oggetto altro immobile posto nello stesso Comune, poiché, al momento in cui compie l'acquisto, non è più proprietario del bene donato e, quindi, non rende alcuna dichiarazione mendace sulla sussistenza della condizione prevista dall'art. 1, nota II bis, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, senza che assuma rilevanza la retroattività degli effetti della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

risoluzione consensuale, concordata in tale sede, in quanto valevole soltanto nei rapporti interni tra le parti, ferma comunque ogni valutazione dell'Amministrazione in termini di abuso del diritto, secondo la disciplina dettata dall'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000, vigente alla data della notifica dell'atto impositivo in virtù dell'art. 1, comma 5, d.lgs. n. 128/2015 -Modificazioni allo statuto del contribuente– («Ai sensi del medesimo art. 1, le disposizioni di cui al presente articolo si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo»);

3.12. nel caso da ultimo considerato, infatti, il contribuente –al momento dell'acquisto beneficiato– non era più proprietario dell'altro immobile, in quanto donato, mentre questa condizione di impossidenza non può ravvisarsi in presenza, non già di un atto di effettiva e sostanziale dismissione qual è la donazione (e la cui risoluzione retroattiva per mutuo dissenso potrebbe fiscalmente rilevare solo in sede di abuso del diritto), bensì – come si è detto - di un atto di trasmissione meramente strumentale ed interinale, come il mandato ad alienare qui dedotto;

3.13. va altresì evidenziato che in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici, trovando, tale principio, fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di 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;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.14. esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva (cfr. Cass. S.U. n. 30005/2008; Cass. nn. 34595/2019, 31772/2019, 3938/2014, 21782/2011);

3.15. tuttavia il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di agevolazioni o risparmi di imposta, e la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (cfr. Cass. nn. 439/2015, 3938/2014);

3.16. in particolare, il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali (cfr. Cass. nn. 869/2019, 4604/2014, 1372/2011);

3.17. nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto la sussistenza dell'abuso del diritto con riguardo alle «fattispecie negoziali poste in essere dalla ricorrente» sulla scorta delle seguenti affermazioni: «...l'art. 10 *bis* della legge 212/2000 sancisce la inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, che pertanto l'Amministrazione predetta disconosce determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dalla parte contribuente per effetto di dette operazioni; ... vanno considerati privi di sostanza economica i fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi (vantaggi extrafiscali non marginali) diversi dai meri vantaggi fiscali. Nel caso di specie, l'Ufficio ha riscontrato la sussistenza di un abuso del diritto, avendo rilevato che gli atti collegati posti in essere con la partecipazione della contribuente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

hanno determinato un risparmio di imposta (come ammesso anche dalla parte privata, cfr. pagg. 18 e 19 del ricorso di primo grado) che non si sarebbe conseguito senza il compimento degli atti predetti. A nulla vale la deduzione della contribuente circa il diritto della medesima di realizzare detto risparmio; infatti l'istituto dell'abuso del diritto presuppone, sanzionandolo con l'inopponibilità delle relative operazioni all'Amministrazione finanziaria, proprio l'esercizio di un diritto con realizzazione di meri vantaggi fiscali, che la norma considera indebiti appunto perché non giustificati da valide ragioni extrafiscali non marginali. E su queste ragioni extrafiscali, che è onere della parte privata dedurre e dimostrare, la contribuente non appare aver insistito in appello, essendosi limitata a dedurre in tale ultima sede la tesi (infondata per quanto appena osservato) per cui i vantaggi fiscali ai quali la contribuente abbia diritto non potrebbero essere considerati indebiti (mentre invece ... tali debbono essere ritenuti quando non siano accompagnati da valide ragioni extrafiscali non marginali). Ma dato e non concesso che si possa tener conto in questa sede di secondo grado di quanto dedotto nel ricorso di prime cure, va comunque rilevato che giustamente Ufficio ha ritenuto non dimostrata la sussistenza delle pretese ragioni extrafiscali non marginali (la cui prova incombeva sulla contribuente <cfr. Cass. 1372/2011>, che non l'ha invece fornita), perché in sede di contraddittorio precedente all'emissione degli avvisi *de quibus* (che è stato quindi esperito in maniera sostanziale, oltre che formale, avendo l'Agenzia delle Entrate specificamente replicato alle ragioni extrafiscali *ex adverso* addotte) la parte privata non ha comunque dato idonea dimostrazione dell'eccepito concreto pericolo di fondata aggressione del proprio patrimonio da parte del coniuge già legalmente separato ... Poiché l'art. 10 bis sopra richiamato si limita a sancire l'inopponibilità all'Ufficio delle operazioni prive di sostanza economica, prescindendo quindi dalla validità delle stesse sotto il profilo civilistico, irrilevante risulta quanto dedotto dalla contribuente circa una pretesa erronea applicazione dell'art. 1791 cc. in ordine all'istituto del mandato senza rappresentanza. Le considerazioni svolte al riguardo negli avvisi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

impugnati vanno pertanto valutate alla stregua di un semplice *obiter dictum*. La circolare sopra richiamata dell'Agenzia delle Entrate, comunque non vincolante per il Giudice, riguarda in ogni caso fattispecie (imposta sulle successioni e donazioni; vincoli di destinazione; negozio fiduciario) diversa da quella de qua...»;

3.18. la pronuncia impugnata ha fatto dunque buon governo dei principi di diritto dianzi illustrati, avendo considerato abusivo, con riguardo alla fattispecie in esame, l'utilizzo distorto di strumenti giuridici che, benché non in contrasto con alcuna specifica disposizione, erano volti ad ottenere un risparmio fiscale, in mancanza di valide ragioni economiche, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale;

3.19. invero, posto che, come dianzi evidenziato, ai sensi dell'art. 10—*bis* cit. - nel testo vigente, si ripete, alla data della notifica dell'atto impositivo (27 gennaio 2016) - «configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti», va posto in rilievo che il trasferimento dell'immobile in adempimento del contratto di mandato ad alienare stipulato dalla contribuente in data anteriore all'acquisto dell'immobile, per il quale sono state concesse le cd. agevolazioni prima casa, risultava, come si è detto, manifestamente neutro in quanto non comporta alcun sostanziale «trapasso di ricchezza» e definitivo arricchimento della sfera patrimoniale del mandatario;

3.20. l'art. 1, nota II-*bis*, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 vigente *ratione temporis* condiziona, tuttavia, la possibilità di fruire della agevolazione c.d. prima casa alla non titolarità del diritto di proprietà di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è situato l'immobile da acquistare, e prevede specificamente alla lettera b) che «nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato, l'immobile da acquistare»;

3.21. nella fattispecie, inoltre, va riscontrata anche l'insussistenza di una finalità extrafiscale meritevole di tutela, consistente, secondo quanto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dedotto dalla stessa ricorrente, nel timore che l'immobile oggetto del mandato ad alienare «potesse essere aggredito, attraverso azioni cautelari e/o esecutive, dal coniuge della stessa, posto che all'epoca dei fatti era in corso il procedimento di divorzio e che vi erano fondate ragioni ... che portavano a ritenere possibile tale evenienza»;

3.22. detto interesse, infatti, non è preso in considerazione dall'ordinamento e non si può, quindi, considerare meritevole di protezione sostanziandosi unicamente nello scopo di arrecare danno ad altra parte (l'ex coniuge) e non trovando riscontro in quanto previsto dall'art. 10—*bis* cit., comma 3, secondo cui «non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente», il che consente di ritenere che le uniche ragioni rilevanti prese in esame dal legislatore sono quelle inerenti le attività produttive di cui al comma 3 cit;

3.23. con riguardo, inoltre, alla doglianza circa l'insussistenza di un risparmio d'imposta con riguardo alle imposte versate in relazione al contratto di mandato ed all'acquisto del secondo immobile, nonché circa la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, va evidenziato in primo luogo che la stessa contribuente ha riconosciuto che l'operazione posta in essere aveva determinato anche l'applicazione dell'aliquota agevolata (0,25% anziché 2%) sull'imposta sostitutiva relativa al contratto di mutuo finalizzato all'acquisto del secondo immobile, ed inoltre la concessione dell'agevolazione fiscale non deriva, nel caso di specie, dall'applicazione di un'opzione lecita, messa a

non titolarità del diritto di proprietà di altra casa di abitazione nei termini dianzi illustrati;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. va da ultimo parimenti disatteso il terzo motivo di ricorso in quanto la Commissione tributaria regionale risulta aver comunque argomentato circa l'insussistenza di valide ragioni extrafiscali sottese alle operazioni in questione, il che rende inammissibile la censura della ricorrente circa le affermazioni dei Giudici di appello in merito all'omessa riproposizione, da parte dell'appellante, di «tutte le eccezioni e deduzioni sollevate in sede di ricorso di primo grado» relativamente alla suddetta questione;

5. sulla scorta di quanto sin qui illustrato il ricorso va integralmente respinto, affermando il seguente principio di diritto: «In tema di benefici fiscali "prima casa", in virtù del carattere meramente strumentale, provvisorio e fiduciario del trasferimento del cespite dal mandante al mandatario, in funzione di mera esecuzione del mandato traslativo stesso ex art. 1719 cod. civ., integra abuso del diritto ai sensi dell'art. 10 *bis* legge n. 212/2000 il mandato a vendere un immobile ad uso abitativo ex art. 1719 cod. civ. ed il successivo acquisto, da parte del mandante, di un secondo alloggio abitativo con l'applicazione delle suddette agevolazioni fiscali, non sussistendo il requisito della non possidenza di altro fabbricato idoneo ad abitazione»;

6. nulla sulle spese stante la mancanza di attività difensiva dell'Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1—*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello, ove dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità

Corte di Cassazione - copia non ufficiale