

21142 16



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 26269/2011

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. *21142*

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. BIAGIO VIRGILIO - Presidente - Ud. 27/04/2016
- Dott. ANTONIO GRECO - Consigliere - PU
- Dott. RAFFAELE SABATO - Rel. Consigliere -
- Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -
- Dott. GIUSEPPE CRICENTI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 26269-2011 proposto da:

omissis elettivamente domiciliata in
omissis, presso lo studio
dell'avvocato GIUSEPPE RAMADORI, rappresentata e
difesa dall'avvocato MASSIMO ZANOLETTI giusta delega
in calce;

4

- **ricorrente** -

2016

1437

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 148/2010 della
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di BRESCIA, depositata il
30/07/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 27/04/2016 dal Consigliere Dott. RAFFAELE
SABATO;

udito per il ricorrente l'Avvocato RAMADORI per
delega dell'Avvocato ZANOLETTI che si riporta ai
motivi di ricorso e chiede l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato MADDALO che
ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il
rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ha notificato a omissis due avvisi di accertamento mediante i quali sono state contestate e liquidate, per il 2000, una maggiore imposta Irpef di euro 30.930,60 nonché un'addizionale regionale Irpef per euro 695,67 e, per il 2001, una maggiore imposta Irpef di euro 31.387,15 e un'addizionale regionale per euro 708,06.

L'accertamento sintetico, ai sensi dei commi 4, 5 e 6 dell'art. 38, d.p.r. n. 600 del 1973, è scaturito da un questionario inerente alle spese sostenute nell'arco temporale dal 2000 al 2006, dal cui esito è stata riscontrata la non congruità del reddito dichiarato rispetto al reddito effettivo desunto, in parte, dall'applicazione dei coefficienti presuntivi di reddito in relazione all'acquisto di un'autovettura e al versamento di rate di ammortamento di un mutuo per la casa principale, ai sensi del d.m. 10 settembre 1992, e, in altra parte relativa a circa l'80% del reddito accertato, da incrementi patrimoniali con acquisto di terreni edificabili in Brescia da parte della contribuente, provenienti dal di lei padre, per rogito per notar Frediani del 13 gennaio 2003, con un esborso per un prezzo dichiarato di euro 434.250.

Avverso i predetti avvisi di accertamento ha proposto separati ricorsi la contribuente innanzi alla commissione tributaria provinciale di



Brescia che, a seguito di riunione degli stessi, li ha accolti parzialmente.

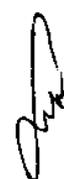
Contro tale sentenza ha proposto appello l'agenzia e la commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, lo ha accolto, confermando per l'effetto gli avvisi di accertamento e condannando la parte contribuente alle spese.

Avverso la sentenza della commissione tributaria regionale propone ricorso per cassazione omissis, affidando lo stesso a quattro motivi, rispetto al quale l'agenzia resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Con il primo motivo di ricorso, la parte contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 53 d. lgs. n. 546 del 1992 e 2909 cod. civ. Sostiene che l'appello dell'agenzia si era risolto nella mera esposizione di una diversa opinione rispetto a quanto deciso dalla commissione tributaria provinciale, senza analitici motivi che censurassero l'iter logico-giuridico alla base della sentenza. Da ciò sarebbe derivata l'inammissibilità dell'appello ai sensi dell'articolo 53 cit., con la conseguenza che doveva ritenersi calato il giudicato sulla circostanza del carattere gratuito del trasferimento immobiliare da padre a figlia.

2. - Il motivo è infondato. Per come risulta dallo stesso ricorso per cassazione, con l'atto d'appello l'agenzia aveva espresso i propri



dubbi in ordine alla possibilità che la contribuente potesse effettuare una scelta sulla natura giuridica da attribuire all'atto di vendita, considerandolo simulato a fronte di una dissimulata donazione. Al riguardo, deve ritenersi che con dette espressioni l'agenzia abbia sufficientemente censurato la decisione dei giudici di primo grado, che avevano avallato la tesi della ricorrente circa la natura dell'atto concluso difforme da quanto emergente dal rogito notarile, in assenza di ogni altra evidenza. Del resto, nel processo tributario, anche ove l'amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito (così sez. 5, n. 3064 del 2012).

3. - Con il secondo motivo di ricorso, la parte contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 26 d.p.r. n. 131 del 1986 e 53 Cost. Sostiene



che, posto che l'articolo 26 citato stabilisce, ai fini dell'imposta di registro, una presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari che intervengano tra i coniugi o tra parenti in linea retta, trattandosi di presunzione legale di donazione, il voler ritenere dovuta una maggiore imposizione qualificando l'atto come vendita si tradurrebbe in violazione dell'art. 53 Cost., non potendosi fornire la prova contraria alla presunzione legale predetta con la presunzione semplice ex art. 38 co. 4 e 5 d.p.r. n. 600 del 1973.

4. – Il motivo è fondato. In argomento, va data continuità all'indirizzo già espresso in precedente occasione (sez. 5, n. 22218 del 2008) nel senso che la presunzione relativa di liberalità, prevista dall'art. 26 d.P.R. n. 31 del 1986, ai fini dell'imposta di registro sugli atti di trasferimento tra coniugi o parenti in linea retta, è applicabile anche per gli altri tributi, in tutte le controversie la cui soluzione dipende dalla qualificazione dell'atto come a titolo oneroso o a titolo gratuito, per cui il contribuente può usare la presunzione per contestare l'accertamento dell'ufficio finanziario, effettuato ex art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, con cui si individua un reddito conseguente l'acquisto di un immobile il cui dante causa sia un parente in linea retta o il coniuge. Nel caso di specie, il non avere inserito ^{nel ragionamento probatorio} la commissione regionale la considerazione di tale norma e della relativa presunzione equivale a violazione della norma stessa, con conseguente necessità di accogliere il ricorso sul punto. Giova precisare che, in funzione

della natura relativa della presunzione, in applicazione della norma, spetterà al giudice del merito – fermo il principio - soppesare avverso di essa, nel caso di specie, come deduce l'agenzia nel controricorso e come ammette la stessa parte ricorrente nel ricorso, il fatto che la vendita non è stata trattata, dal punto di vista dell'imposizione indiretta, come una donazione, essendo state corrisposte imposte ipotecarie, catastali e di registro in misura fissa le prime due e agevolata all'1% la terza, con un risparmio fiscale di circa euro 8.000, dichiarando la cessione onerosa con destinazione edificatoria entro 5 anni, nonché, se opportuno, il fatto che sia stata o meno applicata alcuna imposizione suppletiva, nonché quanto altro risultante dagli atti, posto che la non applicazione nel caso di specie in sede di imposta di registro della presunzione di donazione si ricollega in genere a verifiche dell'amministrazione, che accerta in particolare la provenienza dei pagamenti, dopo che la disciplina della presunzione di liberalità è stata incisa dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 41 del 1999, che ha dichiarato illegittima la norma dell'art. 26 cit. "nella parte in cui esclude la prova contraria diretta a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari". Va dunque affermato il seguente principio di diritto, di cui farà applicazione il giudice del rinvio: "ferma restando la necessità in diritto di applicare la presunzione di liberalità ex art. 26 d.P.R. n. 131 del 1986 in tutte le controversie tributarie, indipendentemente dalla natura del tributo

di cui trattasi, la soluzione delle quali dipende dalla qualificazione dell'atto come a titolo oneroso o a titolo gratuito, costituisce accertamento di fatto - alla luce della natura relativa della presunzione - valutare se la presunzione sia vinta tenuto conto di tutte le circostanze probatorie del caso, potendo in particolare il giudice del merito trarre argomenti in contrario da circostanze quali il trattamento tributario richiesto dalla parte o concesso dall'ufficio ai fini di altri tributi".

5. - Con il terzo motivo di ricorso, la parte contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 38 co. 6 d.p.r. n. 600 del 1973, 115 e 116 cod. proc. civ. e 2697 cod. civ. Sostiene che la disciplina dettata dall'articolo 38, co. 6, d.p.r. n. 600 del 1973 secondo cui a fronte di un accertamento sintetico la parte può provare, con idonea documentazione, che il maggior reddito determinato sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, non possa esaurire tutte le ipotesi difensive che legittimamente possono offrirsi al contribuente, dovendo il giudice decidere facendo applicazione dei principi generali degli articoli 115 e 116 cod. proc. civ., anche in relazione alla regola dell'onere della prova cui all'articolo 2697 cod. civ.; ciò a maggior ragione nel caso di specie, nel quale la contribuente, infermiera professionale, non fruiva che di un reddito da lavoro dipendente



inidoneo a giustificare l'ingente esborso per l'acquisto immobiliare, essendo plausibile la donazione paterna.

6. - Anche tale motivo è fondato. La statuizione della commissione regionale, laddove ha affermato che sarebbe stato onere della contribuente provare che il maggior reddito determinato sinteticamente fosse costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, configura effettivamente la censurata violazione delle regole che presidiano il regime dell'onere della prova. Invero, l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, oltre che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, anche che, più in generale, il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (cfr. sez. 5, n. 20588 del 2005); inoltre, nel caso di specie, vengono in gioco le regole probatorie di cui si è fatto cenno nel precedente motivo, suscettibili di condurre - ove ne sussistano i presupposti - alla conclusione dell'esclusione di alcun reddito. Si rende quindi necessaria la cassazione sul punto, affinché - come enunciato in ordine al precedente motivo - i giudici di merito rivalutino integralmente la situazione probatoria. Va da sé che - incidendo l'accoglimento della censura solo sulla citata statuizione relativa a un presunto onere di provare che il maggior reddito fosse



costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta – spetterà giudice del merito, ferma l'insussistenza della limitazione probatoria ora accennata, continuare ad attribuire o meno, con motivazione congrua, una valenza probatoria alla documentazione costituita dall'atto notarile di compravendita, in quanto sottoposto – come ritenuto nella sentenza gravata - a imposizione indiretta quale atto a titolo oneroso con benefici fiscali per le parti (e a fronte del verosimile riscontro da parte dell'amministrazione finanziaria dell'effettivo esborso di denaro onde escludere la presunzione di liberalità di cui si è sopra fatta menzione).

7. - Con il quarto motivo di ricorso, la parte contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 cod. proc. civ., omessa e insufficiente motivazione della sentenza impugnata. Sostiene che la ricorrente aveva offerto prove in ordine all'oggettiva inesistenza della possibilità di erogare il prezzo, assunto quale sintomo di capacità reddituale, ciò su cui la commissione regionale non aveva svolto alcun vaglio critico, limitandosi ad applicare l'art. 38 cit. senza dimostrare consapevolezza dell'ostacolo posto sul piano probatorio all'applicazione stessa dalle deduzioni di essa parte contribuente.

8. - Il motivo è assorbito. Benché nel terzultimo paragrafo prima del dispositivo la sentenza impugnata faccia mero riferimento alla circostanza del non avere la parte contribuente dimostrato, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito era costituito in tutto



o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, senza esplicitamente affrontare la questione relativa al se sussistesse documentazione che, più in generale, facesse emergere che il reddito presunto non esisteva o esisteva in misura inferiore, si evince dal prosieguo del citato passaggio motivazionale che i giudici di merito avevano considerato l'eventualità dell'inesistenza del reddito, escludendola però per avere ritenuto effettiva la compravendita con passaggio di denaro (v. rilievo relativo all'essere l'atto una compravendita, stante anche la mancata eccezione di simulazione da parte dell'ufficio). In tal senso, dunque, la motivazione in questione è destinata ad essere ripercorsa integralmente alla luce dell'accoglimento dei precedenti motivi, con la conseguenza che ogni autonoma valutazione sul punto in questa sede è assorbita.

9. La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla commissione tributaria regionale della Lombardia - sez. staccata di Brescia - in diversa composizione, che si atterrà ai principi di cui innanzi e regolerà anche le spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

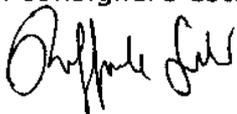
La Corte rigetta il primo motivo di ricorso e, in accoglimento del secondo e del terzo motivo con assorbimento del quarto, rinvia - anche per le spese del giudizio di cassazione - alla commissione



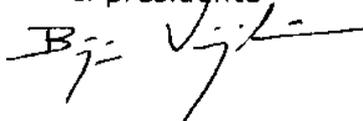
tributaria regionale della Lombardia – sez. staccata di Brescia – in
diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta
civile, il 27 aprile 2016

Il consigliere est.



Il presidente



Il Direttore Amministrativo
Dot. Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL,19 OTT 2016.....

Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO

