



Civile Sent. Sez. 5 Num. 21143 Anno 2016

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: SABATO RAFFAELE

Data pubblicazione: 19/10/2016

SENTENZA

sul ricorso 29242-2011 proposto da:

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;

- ricorrente -

contro

2016

1438

PADULA NAZZARENO;

- intimato -

avverso la sentenza n. 67/2011 della COMM.TRIB.REG. di VENEZIA, depositata il 28/06/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

udienza del 27/04/2016 dal Consigliere Dott. RAFFAELE
SABATO;

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



29242-2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'agenzia delle entrate ha notificato a Nazzareno Padula avvisi di accertamento n. 83901T400344-2007 - ivi rettificando in euro 45.407 il reddito per il 2002 dichiarato in euro 7.418 - e n. 83901T400345/2007 - ivi rettificando in euro 43.649 il reddito per il 2003 dichiarato pari a zero; gli avvisi scaturivano dal mancato accoglimento delle delucidazioni chieste al contribuente con avviso n. 100051 notificato il 16 marzo 2006 circa: - la disponibilità di un conto corrente in dollari USA presso istituto di credito in Lugano, emersa nell'ambito di un processo verbale di constatazione di illeciti valutari a seguito di rinvenimento di un giustificativo di cassa per operazione di vendita; - l'attività di una ditta individuale di cui il contribuente era stato titolare, cancellata nel 2003; - il possesso e la disponibilità di beni e servizi per gli anni dal 2001 al 2003, risultando dall'anagrafe tributaria il contribuente proprietario di un autoveicolo di 19 cv e conduttore di un immobile ad uso abitativo di 152 mq, pur avendo dichiarato un reddito esiguo per gli anni predetti.

Nazzareno Padula ha impugnato nei confronti dell'agenzia gli avvisi e l'adita commissione tributaria provinciale di Padova li ha annullati.

La sentenza, appellata dall'agenzia, è stata confermata dalla commissione tributaria regionale del Veneto in Venezia-Mestre, che

IRPEF - art. 38,
co. 4 e 6, d.p.r.
n. 600 del 1973
- onere della
prova -
elementi
presuntivi di cui
al d.m. 10
settembre 1992



ha rigettato l'appello principale predetto e quello incidentale del contribuente concernente il governo delle spese.

Avverso questa decisione l'agenzia propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, rispetto al quale il contribuente non svolge difese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Con il primo motivo di ricorso l'agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 38, co. 4 e 6, d.p.r. n. 600 del 1973. Sostiene che, a fronte di dette norme che impongono all'ufficio il solo onere di individuare, ai fini dell'accertamento sintetico, elementi certi indicatori della capacità di spesa, la sentenza impugnata ha in sostanza determinato un'inversione dell'onere della prova, in quanto ha ritenuto plausibili le dichiarazioni rese dal contribuente (concessione di uso dell'automobile al fratello, restituzione dell'immobile nel 2002 con abitazione in ospitalità presso terzi, ricorso al conto in Lugano per il deposito di occasionali vincite al gioco nel locale casinò) e quindi concluso per la plausibilità del fatto che per gli anni oggetto di accertamento il contribuente avesse avuto disponibilità finanziarie in relazione ai redditi dichiarati negli anni precedenti (lire 591.997.000 complessivi nel periodo 1997-2001) e alla disponibilità di lire 71.178.464 su conto bancario in Italia al 31.12.2001, posto che Tali



dichiarazioni non sono state poi oggettivamente smentite dall'ufficio accertatore".

2. - Con il secondo motivo di ricorso l'agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.m. 10 settembre 1992 ai fini dell'applicazione dell'art. 38 d.p.r. n. 600 del 1973. Sostiene che, quanto alla deduzione del contribuente secondo cui l'automobile era concessa al fratello del contribuente che ne sosteneva gli oneri, la commissione tributaria regionale ha violato la predetta disciplina, secondo la quale è indice di capacità contributiva la condizione di chi "a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni", non escludendosi, dunque la condizione di chi concede il bene in uso gratuito; la quietanza attestante che il pagamento di premio di assicurazione era stata effettuata da un terzo, peraltro, non proverebbe altro che il pagamento, essendo invece necessaria, ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova contro la presunzione legale, la dimostrazione della sopportazione effettiva della spesa, come da giurisprudenza di legittimità.

3. - Con il terzo motivo di ricorso l'agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 cod. proc. civ., come insufficiente e contraddittoria la motivazione della sentenza impugnata. Nel ritenere plausibili le dichiarazioni rese dal contribuente secondo cui per gli anni oggetto di accertamento il contribuente avesse avuto



disponibilità finanziarie in relazione ai redditi dichiarati negli anni precedenti (lire 591.997.000 complessivi nel periodo 1997-2001) e alla disponibilità di lire 71.178.464 su conto bancario in Italia al 31.12.2001, la commissione regionale aveva immotivatamente escluso ogni valenza reddituale agli indici rivelatori del possesso dell'abitazione e dell'automobile, nonché trascurato di valutare che:

a) proprio in relazione ai redditi dichiarati negli anni precedenti, il saldo a fine 2001 dell'unico conto bancario intestato al contribuente in Italia era di soli Euro 36.760,61, residuando dunque assai poco della ricchezza accumulata;

b) già due mesi dopo, il 3 marzo 2002, il saldo di tale conto era debitore ed esso poi veniva chiuso nel successivo giugno;

c) nessuna spiegazione fosse stata fornita dal contribuente circa le operazioni bancarie effettuate, tra le quali l'emissione - dedotta dall'amministrazione nell'atto di appello - di un assegno di euro 25.000 nel marzo 2002;

d) nessuna documentazione fosse stata fornita delle presunte vincite al gioco poste a base della detenzione di disponibilità valutarie in Svizzera, essendo anche illogico che un soggetto privo di disponibilità finanziarie potesse permettersi la frequentazione di casinò;

e) era illogico ritenere detta detenzione di conto all'estero solo per il deposito di vincite al gioco, posto che funzionari della dogana



avevano rinvenuto occultata nei bagagli documentazione di una vendita per l'importo di euro 9.115 affluito su detto conto;

f) la dichiarata restituzione dell'immobile locato nel 2002 era contraddetta dai due contratti di locazione che facevano emergere che dopo la scadenza del primo in data 28 febbraio 2003 veniva stipulato altro contratto dal 1 aprile 2003 per la durata di anni quattro, al canone di euro 7.200 annui.

4. - I tre motivi sono strettamente connessi e possono essere esaminati congiuntamente, rigettandosi il primo ed accogliendosi il secondo e il terzo.

5. - Il collegio può - per esigenze di priorità logica - anzitutto evidenziare (in relazione al terzo motivo, fondato, il cui esame deve precedere la trattazione degli altri anche al fine di far emergere l'ambito entro il quale va disatteso il primo motivo) come effettivamente appaia insufficiente e contraddittoria la motivazione della decisione della commissione tributaria regionale, che, attraverso la valutazione di merito degli elementi concreti e specifici addotti - oltre che dalla parte contribuente, anche dall'amministrazione - avrebbe dovuto farsi carico delle questioni sopra riepilogate da 3.a) a 3.f), costituenti altrettante argomentazioni evidenzianti la non piena valutazione del materiale deduttivo e probatorio della controversia. In particolare, il giudice di merito avrebbe dovuto specificare: - le ragioni per le quali le dichiarazioni di parte assurgevano al rango di



prova; - le ragioni per le quali gli importi sul conto italiano (evidenziati dall'ufficio come relativamente esigui a fronte dei redditi conseguiti) potevano giustificare gli esborsi, pur a fronte della chiusura del conto stesso; - la coerenza tra l'indicata situazione di improduttività di reddito e l'emergere di operazioni bancarie effettuate, tra le quali l'emissione di un assegno di euro 25.000 nel marzo 2002 sul conto italiano e l'accredito del corrispettivo di una vendita per euro 9.115 nel 2002 sul conto svizzero; - la coerenza tra la scarsa possidenza e l'effettuazione di scommesse al casinò con detenzione di conto all'estero, senza la documentazione di vincite; - la coerenza tra la presunta restituzione dell'immobile nel 2002 e la stipula agli inizi del 2003 di altro contratto di locazione. In assenza di un percorso argomentativo idoneo - che per esigenze logico-giuridiche evidenti avrebbe dovuto affrontare, anche eventualmente indirettamente, tali deduzioni ritualmente introdotte nella controversia - emerge dunque la dedotta insufficienza della motivazione ai sensi del n. 5 dell'art. 360 primo comma cod. proc. civ.

6. - Parimenti deve rilevarsi come - in riferimento alla valenza probatoria attribuita dalla commissione regionale (con valutazione contestata con il secondo motivo di ricorso in rapporto all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ.,) alla circostanza per cui il contratto di assicurazione del veicolo e la relativa quietanza fossero intestate a un



terzo – le disposizioni del D.M. 10 settembre 1992 (le cui violazioni in rapporto all'art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973 possono essere esaminate da questa corte – cfr. ad es. sez. 5, n. 11213 del 2011) ammettono che gli indici possano non applicarsi "se il contribuente dimostra" che "per detto bene o servizio sopporta solo in parte le spese". Ciò significa che si deve attribuire valenza non alla situazione formale del pagamento degli oneri – come appare effettuato dalla commissione regionale nel caso di specie – ma, giusta il pregante significato del verbo "sopporta", all'emergere della prova concreta ("se il contribuente dimostra") della "sopportazione" da parte di terzi delle spese in questione, dimostrando la provenienza delle somme utilizzate per il pagamento (cfr. sez. 5, n. 11213 del 2011 cit.). La commissione regionale, nel ritenere sufficiente la prova costituita dalla quietanza in una con l'intestazione del contratto, non si è dunque attenuta a tale principio, ciò da cui consegue – come detto – la fondatezza del secondo motivo.

7. – Infine si deve rilevare – ulteriormente sviluppando quanto sopra notato nell'esaminare il terzo motivo di ricorso circa la valenza attribuita dalla commissione regionale alle dichiarazioni del contribuente tese a fornire prova contraria alle presunzioni di legge – che con la sentenza impugnata la commissione ha avvalorato dette dichiarazioni con la seguente statuizione: "tali dichiarazioni non sono state poi oggettivamente smentite dall'ufficio accertatore". Detta



statuizione, come detto, è stata fatta oggetto del primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ.: secondo l'agenzia vi sarebbe stata violazione e falsa applicazione dell'art. 38, co. 4 e 6, d.p.r. n. 600 del 1973, in quanto, a fronte di dette norme che impongono all'ufficio il solo onere di individuare, ai fini dell'accertamento sintetico, elementi certi indicatori della capacità di spesa, la sentenza impugnata avrebbe in sostanza determinato un'inversione dell'onere della prova, in quanto ha ritenuto plausibili le dichiarazioni rese dal contribuente e fatto carico all'agenzia della controprova. Tale però non appare la portata dell'affermazione criticata della commissione tributaria regionale.

Ribadito il principio più volte affermato in tema di accertamento dei redditi (v. ad es. sez. 5, n. 16284 del 2007) secondo cui gli elementi indicativi di capacità contributiva costituiti, tra gli altri, dalla disponibilità di autoveicoli, nonché di residenze principali o secondari, costituiscono una presunzione di capacità contributiva da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 cod. civ., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità la esistenza di una capacità contributiva, senza che il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, abbia il potere di togliere ad essi la valenza presuntiva che il legislatore ha connesso alla disponibilità dei beni, rileva il collegio che nel caso di specie –



potendo il giudice del merito valutare la prova che il contribuente offra avverso la predetta presunzione - l'indicata espressione ("tali dichiarazioni non sono state poi oggettivamente smentite dall'ufficio accertatore"), lungi dal costituire una statuizione circa una inversione della prova contraria alla presunzione legale, null'altro appare trasmettere che una valutazione (ancorché, per quanto si è detto sopra, viziata) del complessivo materiale probatorio disponibile, "hinc et inde" offerto, senza che la commissione regionale abbia inteso munire, attraverso tale rilievo, le dichiarazioni di parte di una credibilità (per quanto viziatamente attribuita) che, senza tale rilievo, non vi sarebbe stata. Ne deriva, dunque, il rigetto del primo motivo, non risultando, almeno in via di principio, negata dalla sentenza impugnata la cennata presunzione legale; ed è appena il caso di ribadire quanto già innanzi affermato, nel senso che, per quanto attiene all'applicazione in concreto della presunzione legale, l'accoglimento del terzo motivo fa emergere che la commissione regionale, non riscontrando sul piano probatorio i dati di cui sopra da 3.a) a 3.f), ha meramente mal governato l'iter decisionale sul piano dell'adeguatezza motivazionale senza incorrere in violazione di legge; ciò cui dovrà provvedere in sede di rinvio, in particolare dando conto dell'eventuale - se sussistente - effettiva ~~sussistenza della~~ prova contraria, costituita - al di là dei dati addotti - dalla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad

Q



imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma.

8. - L'impugnata sentenza va dunque cassata. Segue il rinvio alla medesima commissione tributaria regionale, in diversa composizione, per una nuova decisione indenne dalla violazione di legge e dai vizi motivazionali accertati. La commissione si adeguerà a quanto esposto e provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

, P.Q.M.

La corte rigetta il primo motivo di ricorso e, in accoglimento del secondo e del terzo motivo, cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione.

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

Il consigliere est.

Il presidente