

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 3 novembre 2017, n. 26140

Fatti di causa

A). L'Agenzia delle Entrate, avendo verificato che nell'anno di imposta 2003 G.F. aveva acquistato una farmacia per il corrispettivo di euro 1.270.000, a fronte di un reddito dichiarato per il medesimo anno di imposta di euro 16.110, richiedeva al contribuente la compilazione di questionari e la trasmissione di documentazione. All'esito emetteva avviso di accertamento sintetico a norma dell'art.38 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 con il quale rideterminava il reddito per l'anno 2003 in euro 220.163 desunto dai seguenti elementi indicativi di capacità contributiva: a) spese per incrementi patrimoniali relativa all'acquisto della farmacia per il corrispettivo di euro 1.270.000, importo ritenuto dall'ufficio validamente giustificato limitatamente ad euro 520.000 (euro 260.000 proveniente da mutuo ed euro 260.000 da apertura di credito), mentre non era ritenuta giustificata la restante somma di euro 750.000; spesa di euro 14.000 per acquisto di autovettura Opel Zafira; b) spese di mantenimento di altra autovettura e spese di pagamento del canone di locazione per l'abitazione principale. Sulla base dei medesimi presupposti impositivi, l'Agenzia delle Entrate emetteva altro avviso di accertamento a carico di G.F. con il quale accertava sinteticamente un maggior reddito di euro 200.545 relativamente all'anno 2001.

Contro gli avvisi di accertamento G.F. proponeva distinto ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Torino che, previa riunione, li accoglieva parzialmente con sentenza n.89 del 2009, rideterminando i redditi in euro 112.624 per l'anno 2001, ed in euro 119.698 per l'anno 2003.

G.F. proponeva appello e l'Ufficio si costituiva proponendo appello incidentale. La Commissione tributaria regionale con sentenza del 17.6.2010 accoglieva parzialmente l'appello principale del contribuente, rideterminando in euro 109.759 il reddito relativo all'anno 2003 e confermando nel resto; dichiarava inammissibile l'appello incidentale dell'Ufficio.

Contro la sentenza di appello G.F. propone ricorso per cassazione (n.5062/2011) sulla base di sei motivi. Deposita memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

B). Con riferimento all'anno di imposta 2002, l'Agenzia delle Entrate emetteva a carico di G.F. un avviso di accertamento sintetico a norma dell'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 con il quale, sulla base dei medesimi presupposti impositivi, rideterminava il reddito in euro 175.805.

Contro l'avviso di accertamento il contribuente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Torino che lo accoglieva parzialmente con sentenza n.107 del 2011, riducendo il reddito ad euro 116.650.

Il contribuente proponeva appello alla Commissione tributaria regionale che lo accoglieva con sentenza del 21.1.2013, annullando integralmente l'avviso di accertamento. Il giudice di appello riteneva che G.F. avesse agito "semplicemente da interposta persona " poiché "dalla documentazione emerge il meccanismo di una operazione architettata per aggirare il divieto di possesso di più licenze di farmacie, allora esistente, nella quale il Sig. G. ha agito quale intermediario nell'interesse dei colleghi T. e



B., a partire dalla scrittura privata del 11.4.2003, definita di associazione in partecipazione".

Contro la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione (n. 8972/2013) sulla base di tre motivi.

G.F. resiste con controricorso e propone ricorso incidentale condizionato sulla base di un motivo. Deposita memoria.

Ragioni della decisione

Preliminarmente si dispone la riunione, al presente ricorso (n. 5062/2011), del ricorso proposto dalla Agenzia delle Entrate (n. 8972/2013), trattandosi di cause connesse a norma dell'art. 274 cod. proc. civ.

A) Ricorso del contribuente n.5062/2011.

1.Primo motivo: "violazione e falsa applicazione dell'art. 12 legge n. 212 del 2000 e 38 comma 6 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (art. 360 comma primo n.3 cod. proc. civ.)", nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha ritenuto l'inapplicabilità al caso in esame del disposto dell'art.12 comma 2 legge n.212 del 2000 che prevede l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di informare il contribuente delle ragioni e dell'oggetto della verifica e del diritto di avvalersi di un professionista.

Il motivo è infondato. L'art.12 della legge n.212 del 2000 è norma applicabile esclusivamente agli accertamenti effettuati a mezzo di accesso presso i locali ove si svolge l'attività di impresa ovvero l'attività professionale, come si desume dalla pronuncia di Sez. U, Sentenza n. 18184 del 29/07/2013, nonché di Sez.0 n.24823 del 9/12/2015 secondo cui " l'ambito di applicazione dell'art.12 legge 27 luglio 2000 n.212 è circoscritto, secondo testuale indicazione, agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali del contribuente" pag.8/9 motivazione).

2.Secondo motivo:"violazione e/o falsa applicazione degli artt.38 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 e 2697 cod.civ. (art. 360 comma 1 n.3 cpc)", per erronea applicazione della presunzione legale prevista dall'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 che pone a carico del contribuente l'onere di fornire prove contrarie alle presunzioni di maggior reddito derivante dagli incrementi patrimoniali e dal possesso di beni indice di capacità contributiva.

Il motivo è infondato. La Commissione tributaria regionale non ha rigettato l'appello del contribuente, relativo all'entità delle spese incrementative sostenute per l'acquisto della farmacia, sulla base ad una errata applicazione delle regole di ripartizione dell'onere della prova nei termini risultanti dalla sommatoria della presunzione legale (relativa) in favore dell'Ufficio, contenuta nell'art.38 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, e dalla regola generale di distribuzione dell'onere probatorio tra attore e convenuto di cui all'art. 2697 cod. civ.. Diversamente, il giudice di appello ha ritenuto provato, sulla base della documentazione in atti, che il prezzo versato dal contribuente per l'acquisto della farmacia ammontasse ad euro 1.270.000, come indicato nell'atto notarile di compravendita.

3.Terzo motivo: "nullità della sentenza per non avere i giudici di seconde cure pronunciato su uno specifico motivo di appello (art. 360 comma primo n.4 cod. proc. civ.)", per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. nella parte in cui la Commissione tributaria regionale non ha trattato la censura mossa alla sentenza di primo grado in ordine alla valenza probatoria della scrittura privata. Il motivo è infondato. Dal testo della sentenza impugnata, risulta testualmente che il giudice di appello ha esaminato la



contestazione dell'appellante "sulla valutazione fatta (dal giudice di primo grado) sulla documentazione prodotta in cui si rileva il contributo dato dai signori T. e B. nell'acquisto", rigettandolo per la ragione esposta nella parte motivata della decisione.

4. Quarto motivo: "violazione e falsa applicazione dell'art. 2700 cod.civ. (art. 360 comma primo n.3 cod.proc.civ.) poiché la Commissione tributaria regionale ha esteso l'efficacia probatoria privilegiata propria dell'atto pubblico alla intrinseca veridicità delle dichiarazioni rese dalle parti al pubblico ufficiale.

Il motivo è fondato. La Commissione tributaria regionale, premessa la "prevalenza dell'atto registrato nei confronti del compromesso" afferma che "l'atto pubblico fa piena prova sino a querela di falso e non sono quindi rilevabili tutte le dichiarazioni accessorie prodotte dall'appellante , compresa quella del venditore". Sulla base della fidejussione dell'atto pubblico il giudice di appello ha ritenuto che la dichiarazione resa dalle parti al notaio, secondo cui il prezzo concordato di euro 1.270.000 era stato in precedenza interamente versato al venditore dalla parte acquirente G.F., costituisca "piena prova" della veridicità sostanziale dei fatti dichiarati, esimendo il giudice dall'esaminare il materiale dichiarativo di segno diverso prodotto dal contribuente. La motivazione non è giuridicamente corretta: l'art.2700 cod.civ. attribuisce efficacia fidejussoria alla circostanza che determinate dichiarazioni siano state effettivamente rese davanti al notaio rogante che ne attesta la ricezione, ma non estende la valenza probatoria privilegiata alla veridicità sostanziale di tali dichiarazioni, il cui contenuto intrinseco può essere oggetto di prova contraria senza necessità di esperire lo speciale procedimento della querela di falso. Pertanto il giudice di merito era tenuto comunque ad effettuare un giudizio di attendibilità delle dichiarazioni di terzi introdotte dal ricorrente (quali la citata dichiarazione della madre di G. di avere effettuato al figlio un prestito di euro 750.000; la scrittura privata in cui era indicato un minor prezzo acquisto di euro 800.508; la scrittura privata del 11.4.2003 relativa al finanziamento dell'acquisto da parte di tali T. e B.), applicando il principio di diritto secondo cui le dichiarazioni extraprocessuali rese da soggetti terzi rispetto alle parti in causa costituiscono prove atipiche, le quali, oltre che soggette alla generale valutazione di attendibilità intrinseca e di compatibilità logica tra le stesse (con riferimento, al caso in esame, alla dichiarazione secondo cui le somme impiegate per l'acquisto della farmacia provengono da un prestito materno, ovvero da terzi finanziatori secondo la scrittura del 11.4.2003), hanno in ogni caso il valore probatorio "proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione", secondo l'espressa affermazione contenuta nella pronuncia della Corte costituzionale n. 18 del 2000 (Sez. 5, Sentenza n. 11785 del 14/05/2010, Rv. 612990 - 01; Sez. 5 - , Sentenza n. 9080 del 07/04/2017, Rv. 643624 - 01).

5. Quinto motivo: "insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio" (art. 360 comma primo n.5 cod.proc.civ.).

6. Sesto motivo: "contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 comma primo n.5 cod.proc.civ.)".

I motivi sono entrambi assorbiti dall'accoglimento del quarto motivo.

B). Ricorso della Agenzia delle Entrate n.8972/13

1. Primo motivo:"art.360 comma primo n.4 cod.proc.civ. -violazione e falsa applicazione dell'art.112 cod.proc.civ.", poiché la Commissione tributaria regionale ha annullato l'accertamento sulla base di un motivo mai dedotto in giudizio dal contribuente. Il motivo



è fondato. Come si desume dalla sentenza impugnata, le ragioni addotte dal contribuente a sostegno dell'impugnazione dell'avviso di accertamento hanno riguardato la legittimità formale dell'atto impositivo, la minore entità del corrispettivo dichiaratamente versato e le giustificazioni dedotte in ordine alla provenienza della somma impiegata per il pagamento del prezzo di acquisto della farmacia. Il contribuente non ha invece dedotto di avere effettuato l'acquisto dell'esercizio di farmacia agendo nella veste di mero soggetto interposto tra il venditore e gli acquirenti, vuoi nella forma della interposizione fittizia (mediante simulazione della identità di una delle parti contraenti) vuoi nella forma della interposizione reale quale "prestanome" degli effettivi acquirenti.

Anzi, secondo la prospettazione del contribuente desumibile dalla scrittura privata del 11.4.2003, egli ha proceduto all'acquisto della farmacia in nome e per conto proprio, quale associante ed unico legittimato all'assunzione di obblighi nei confronti di terzi (art. 2551 cod. civ.), sia pure avvalendosi dell'apporto finanziario fornito dai due associati (T. e B.). Ne deriva che il motivo di accoglimento dell'appello e di annullamento dell'atto impositivo, non facente parte dei motivi di ricorso proposti dal contribuente a norma degli artt. 18 e 24 decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546, ma individuato motu proprio dalla Commissione tributaria regionale, viola il principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato stabilito dall'art.112 cod.proc.civ.. In proposito va ribadito che il carattere impugnatorio del processo tributario comporta che l'esame della legittimità e fondatezza dell'atto impugnato debba essere limitata ai motivi di contestazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che il giudice deve attenersi all'esame di essi e non può, "ex officio", annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità debbono ritenersi estranei al giudizio come definito dalle scelte del ricorrente. (Sez. 5, Sentenza n. 19337 del 22/09/2011, Rv. 619083 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 23326 del 15/10/2013, Rv. 628832 - 01).

Secondo motivo:"art. 360 primo comma n.3 cod.proc.civ. -Violazione e/o falsa applicazione dell'art.38 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 e dell'art. 2700".

Terzo motivo: "art. 360 primo comma n.5 cod.proc.civ. -Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su fatti decisivi e controversi per il giudizio".

Il secondo il terzo motivo sono assorbiti dall'accoglimento del primo.

Ricorso incidentale condizionato: "violazione e falsa applicazione dell'art.12 legge 27 luglio 2000 n.212 e dell'art.38 comma 6 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 (art.360 comma primo n.3 cod. proc. civ.". Il motivo di ricorso incidentale, di contenuto identico al primo motivo del ricorso principale del contribuente esaminato in precedenza , deve essere rigettato per le ragioni già esposte.

Le impugnite sentenze devono essere cassate in accoglimento, rispettivamente, del quarto motivo di ricorso proposto dal contribuente e del primo motivo di ricorso proposto dalla Agenzia delle Entrate, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione, alla quale è demandato di provvedere alla regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Riunisce al n. 5062/2011 il ricorso n.8972/2013; quanto al ricorso n.5062/2011 rigetta il primo, secondo e terzo motivo, accoglie il quarto, dichiara assorbiti il quinto ed il sesto;



quanto al ricorso n.8972/2013 accoglie il primo motivo e dichiara assorbito il secondo ed il terzo; rigetta il ricorso incidentale; cassa le sentenze impugnate in relazione ai motivi rispettivamente accolti e rinvia, anche sulle spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione.

