



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE

4743.21

Oggetto: IRPEF - redditi diversi - onere della prova.

Composta da

- Roberta Crucitti · Presidente -
- Andreina Giudicepietro · Consigliere -
- Rosita D'Angiolella · Consigliere -
- Riccardo Guida · Consigliere -
- Laura Mancini · Consigliere Rel.

R.G.N. 8630/2013

Cron. 6763

CC - 7/10/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8630/2013 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. (omissis)), in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, in via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*;

2919 / 2020

- *ricorrente* -

contro

(omissis) , (C.F. (omissis)),
 rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) , elettivamente
 domiciliato in (omissis) , presso lo (omissis)
 (omissis) ;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 28/14/12 della Commissione tributaria regionale della Puglia depositata il 10 febbraio 2012 e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 7 ottobre 2020 dal Consigliere dott.ssa Laura Mancini.

Rilevato che:

1. In data 22 dicembre 2008 l'Agenzia delle entrate notificò a (omissis) quattro avvisi di accertamento con i quali era stato rideterminato il reddito ai fini dell'IRPEF e dell'addizionale regionale e comunale in relazione agli anni di imposta 2003, 2004, 2005 e 2006, sul presupposto che il contribuente aveva stipulato contratti di affitto di fondi rustici - rispettivamente in data 30 aprile 2003, in data 2 febbraio 2004 e in data 15 febbraio 2006, con la società (omissis) soc. coop. a r.l., e in data 24 febbraio 2006 con la società (omissis) s.r.l. - non dichiarati nelle annualità in questione.

Avverso gli avvisi di accertamento il contribuente propose ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale di Bari, denunciando la violazione dell'art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. 27 del d.P.R. n. 917 del 1986, per essere gli atti impugnati privi di riscontro probatorio e di motivazione.

La commissione di primo grado con sentenza n. 237/17/2009 respinse il ricorso.

2. Avverso tale decisione (omissis) propose appello che fu accolto con sentenza n. 28/4/12, depositata il 10 febbraio 2012.

3. Contro tale pronuncia l'Amministrazione finanziaria propone ricorso affidato a due motivi, cui resiste il contribuente con controricorso illustrato da memoria ex art. 380-bis.1 cod. proc. civ.

Considerato che:



1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Assume, in particolare, l'Amministrazione ricorrente che la Commissione tributaria regionale, nell'affermare che «risulta che trattasi di fondi dati in affitto per usi agricoli, né l'ufficio ha fornito elementi di prova contraria», non ha esplicitato le ragioni per le quali è giunta alla conclusione che i fondi fossero stati concessi in affitto per usi eminentemente agricoli; che tale circostanza non era desumibile dalla lettura dei contratti di locazione (come rilevato dal giudice di prime cure); che, considerata la natura giuridica di società di capitali delle affittuarie, era ragionevole ipotizzare che le stesse svolgessero attività commerciale, con conseguente inquadramento dei canoni ritratti dai rapporti di affitto tra i «redditi diversi» ex art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione o falsa applicazione degli artt. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986 e 2697 cod. civ.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, i giudici d'appello hanno erroneamente interpretato la regola di riparto dell'onere della prova ritenendo che competesse all'Ufficio dimostrare la natura non agricola dell'uso dei fondi concessi in affitto, laddove tale onere deve essere attribuito al contribuente.

2. Il primo motivo è infondato.

Contrariamente a quanto ritenuto dall'Amministrazione finanziaria, la decisione impugnata ha espressamente individuato nei contratti di affitto stipulati dal contribuente la fonte del proprio convincimento circa la configurabilità di fattispecie di affitto di fondi rustici ad uso agricolo (v. a pag. 4 della sentenza, il passo della motivazione secondo il quale «Dagli stessi (i.e. dai contratti di affitto versati in atti di causa di cui al precedente capoverso) risulta



che trattasi di fondi dati in affitto per usi agricoli»), così assolvendo, sia pure in forma concisa, al proprio obbligo motivazionale.

3. Il secondo motivo è parimenti infondato.

E' da considerare che, per un verso, l'art. 32 del d.P.R. n. 917 del 1986 esclude la natura di reddito agrario dei terreni su cui esercita l'attività agricola una società di capitali («non si considerano produttivi di reddito agrario i terreni dati in affitto per uso non agricolo nonché quelli produttivi di reddito d'impresa di cui all'art. 51, comma 2, lett. c) il quale prevede che sono considerati redditi d'impresa anche i redditi dei terreni per la parte derivante dall'esercizio dell'attività agricola esercitata da società di capitali nonché sas e snc») e che, per altro verso, l'art. 67, comma 1, lett. e) include fra i redditi diversi «i redditi di natura fondiaria compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli».

Dal combinato disposto delle due norme - la cui *ratio* va identificata nell'esigenza di limitare l'agevolazione accordata al reddito agrario ai soli imprenditori agricoli a titolo principale - emerge che, da un lato, l'esercizio di un'impresa agricola esercitata da una società esclude la natura di reddito agrario; e, dall'altro, che i canoni di affitto del terreno concesso alle società per uso non agricolo devono essere dichiarati fra i redditi diversi.

Ne discende che il carattere non agricolo dell'uso dei fondi concesso con il contratto di affitto a società diverse dalla società semplice integra un elemento (negativo) della fattispecie costitutiva della pretesa impositiva ex art. 67 d.P.R. n. 917 del 1986, con l'ulteriore conseguenza che l'onere della prova di tale presupposto grava sull'Amministrazione finanziaria.

Costituisce, invero, *ius receptum* il principio secondo il quale in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'Amministrazione finanziaria - nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova - dimostrare l'esistenza dei fatti



costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo, quindi, la prova di elementi e circostanze rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre grava sul contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, l'onere di dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano (Cass. Sez. 5, 24/7/2002, n. 10802).

Né tale regola subisce deroghe ove, come nella fattispecie in esame, l'onere della prova dell'Amministrazione abbia ad oggetto fatti negativi (Cass., Sez. 3, 13/6/2013, n. 14854).

In conclusione, il ricorso è respinto.

4. Le spese del giudizio di legittimità sono liquidate in dispositivo in ossequio al principio della soccombenza.

Va, infine, richiamato il principio secondo il quale il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa, ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile, disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare - ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 - un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1-bis del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti di quelle parti della fase o del giudizio di impugnazione, come le Amministrazioni dello Stato, che siano istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass. sez. 5, 23/7/2020, n. 15755; Cass, sez. 3, n. 5955 del 14/3/2014; Cass. Sez. U, 25/11/2013, n. 26280).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio



di legittimità, che liquida in € 5.200,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 7 ottobre 2020.

Il Presidente

(*Roberta Crucitti*)



DEPOSITATO IN
CANCELLERIA

23 FEB. 2021

IL CANCELLIERE
Dott. Carlo Luca Dionigi

