



17796-21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: Accertamento sintetico ex art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973
- Simulazione del prezzo di vendita - Ammissibilità della prova
indiziaria - Oggetto - Accertamento della causa concreta del
negoziario anche in collegamento con altro - Sussistenza - Limiti di
cui all'art. 1417 c.c. - Esclusione.

Roberta Crucitti - Presidente -
Rosita D'Angiolella - Consigliere -
Pasqualina Condello - Consigliere -
Filippo D'Aquino - Consigliere -
Valeria Pirari - Consigliere rel. -

R.G.N. 28476/14

Cron. 17796

CC - 23/02/2021

rep CI

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28476/2014 R.G. proposto da

(omissis) rappresentato e difeso dall'avv. (omissis) e
dall'avv. (omissis), con domicilio eletto in (omissis)
(omissis), presso lo studio di quest'ultimo;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro-tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

(A DEBITO)

- controricorrente-

Ord
1417
21

Avverso la sentenza n. 869/08/14 della Commissione tributaria regionale per la ^{PUGLIA} Campania, depositata il 14/04/2014 e non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23/02/2021 dalla dott.ssa Valeria Pirari; **Rilevato**

che:

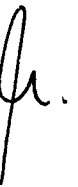
1. (omissis) , titolare di impresa individuale e di una quota pari al 70% del capitale sociale della (omissis) s.r.l., costituita nel 1986, acquistò, in data 16/11/2007, dalla moglie, (omissis) (omissis) , e dal figlio, (omissis) , le quote della medesima società detenute da questi ultimi nella misura rispettivamente del 20% e del 10%, al prezzo convenuto di euro 522.495,00 e indicato nell'atto come interamente pagato prima della sua stipula, cui seguì, in data 20/12/2007, la stipula, da parte dello stesso, di un patto di famiglia ai sensi dell'art. 768 cod. civ., col quale attribuì alla moglie e ai due figli la nuda proprietà dell'intero suo patrimonio personale, comprensivo delle quote societarie, riservandosi il diritto di usufrutto vita natural durante. In data 15/12/2010, l'Agenzia delle Entrate notificò al predetto due avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta 2005 e 2006, con i quali rideterminò i redditi ai sensi dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, avendo tenuto conto dell'incongruità dei redditi dichiarati rispetto all'esborso netto sostenuto per la compravendita delle predette azioni, della stipula, in data 29/12/2009, di un mutuo e del possesso di tre unità immobiliari, una delle quali concessa in locazione. Impugnati i predetti atti con due distinti ricorsi, la C.T.P. di Bari, previa loro riunione, rigettò la domanda con sentenza n. 110/11/12 del 2/07/2012, che fu confermata dalla C.T.R. della Puglia, adita dal medesimo contribuente, con la sentenza oggi impugnata.

2. Avverso questa sentenza, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione sulla base di quattro motivi. L'Agenzia delle Entrate si è difesa con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362, 1415, 2700, 2697 cod. civ., 116 cod. proc. civ., 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto effettuato il pagamento del prezzo indicato nell'atto di cessione delle quote societarie del 16/11/2007 sulla sola base dell'attestazione, da parte del notaio, delle dichiarazioni rese in tal senso dalle parti contraenti, senza considerare che la simulazione dell'atto oneroso era dimostrata dal collegamento negoziale esistente tra detta cessione e la stipulazione del patto di famiglia, avvenuta poco dopo, con il quale la nuda proprietà dell'intera azienda era stata trasferita al figlio cedente delle quote, che il pagamento da parte sua delle quote sarebbe stata anomala, se vista in combinazione con il successivo atto, che l'efficacia fidefacente delle attestazioni del notaio era limitata ai soli fatti avvenuti in sua presenza, ma non si estendeva alla veridicità del contenuto delle dichiarazioni delle parti, specie quando, come nella specie, esse avevano dato atto che il prezzo era stato pagato prima della stipula dell'atto e dunque non alla presenza del pubblico ufficiale, e che nessun'altra prova avrebbe dovuto fornire in quanto, in presenza di atto a titolo oneroso simulato dimostrato con ragionamento presuntivo, non vi era stata alcuna movimentazione finanziaria da giustificare.

2. Col secondo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727, 2728, 2729 cod. civ., 116 cod. proc. civ., 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. applicato in



modo errato un ragionamento presuntivo, in quanto aveva tratto dal fatto noto, costituito dall'attestazione notarile, il fatto ignoto dell'avvenuto pagamento del prezzo, pur non essendo questo consequenziale al primo, posto che il notaio non aveva dichiarato che il pagamento fosse avvenuto in sua presenza, ma che le parti avessero attestato di averlo ricevuto, e che il mancato pagamento del prezzo poteva essere tratto dal rapporto di parentela intercorrente tra le parti di quell'atto, dall'avvenuto trasferimento, qualche tempo dopo, dell'intero patrimonio ai membri della famiglia (moglie e figli), che proprio il figlio che avrebbe dovuto ricevere il pagamento di parte del prezzo aveva acquisito la nuda proprietà dell'intera azienda, che lo stesso atto pubblico di vendita delle quote non recava alcuna precisazione sulle modalità con cui il prezzo era stato corrisposto e che, davanti ad un importo così elevato, non era stata effettuata alcuna verifica sulle movimentazioni bancarie.

3. Col terzo motivo, si lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. affermato che il contribuente non aveva fornito alcuna prova dei maggiori redditi, ritenuta limitata all'asserzione del mancato pagamento contestuale del prezzo all'atto della stipula della cessione, ma avesse riproposto pedissequamente le stesse argomentazioni avanzate in primo grado, senza considerare il fatto decisivo dell'esistenza del patto di famiglia (che aveva visto beneficiario anche il figlio che aveva ceduto poco prima le sue quote) e della sua rilevanza ai fini della prova del mancato pagamento del prezzo della precedente cessione delle quote societarie, stante il collegamento esistente tra i due atti.

4. Col quarto motivo, si lamenta l'omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per non avere la C.T.R. preso posizione

sulla doglianza relativa alla mancata valutazione delle perdite che l'Ufficio avrebbe invece dovuto esaminare nella determinazione del reddito imponibile, al fine di stabilire il quantum di imposta richiesto al contribuente nelle due annualità.

5.1 Il primi due motivi, da esaminare congiuntamente in ragione della stretta connessione, sono fondati.

Va ricordato che l'art. 38, quinto comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella formulazione anteriore alla modifica introdotta dall'art. 22, comma 1, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, applicabile *ratione temporis*, consente all'Amministrazione finanziaria di accertare un reddito maggiore di quello dichiarato dal contribuente sulla base della «spesa per incrementi patrimoniali» da questi sostenuta, come accaduto nel caso di specie, la quale si presume affrontata nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro anni precedenti. In tal caso, il contribuente, ai sensi del successivo comma sesto, è ammesso a fornire la prova contraria, dimostrando non soltanto che il maggior reddito determinato o determinabile è costituito «in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta», ma anche «l'entità» e «la durata» del possesso, i quali devono risultare «da idonea documentazione».

Come chiarito da questa Corte, il contribuente, che pure non dimostri l'utilizzo di ulteriori redditi per sostenere le spese contestate, è comunque tenuto a produrre documenti dai quali emergano elementi sintomatici del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere (in tal senso, Cass. Sez. 6-5, 13/11/2018, n. 29067, Cass. Sez. 5, 20/1/2017, n. 1510) o che ne denotino l'utilizzo per effettuare le spese contestate e non altre, dovendosi in questo senso intendere il riferimento alla prova, di cui il contribuente è onerato, dell'entità di tali eventuali ulteriori redditi e della «durata» del



relativo possesso (vedi da ultimo Cass. Sez. 6-5, 23/3/2018, n. 7389, ma anche Cass. Sez. 5, 26/11/2014, n. 25104, Cass. Sez. 65, 16/7/2015, n. 14885), restando altrimenti irrilevante, ai fini voluti, «il loro semplice "transito" nella disponibilità» dello stesso (in questi termini, Cass. Sez. 5, 26/11/2014, n. 25104 cit.). Ad avviso di questa Corte, infatti, la norma in esame persegue la finalità di ancorare a fatti oggettivi (da un punto di vista quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi e la conseguente riferibilità ad essi della maggior capacità contributiva, accertata con metodo sintetico, in capo al contribuente, escludendo l'utilizzo degli stessi per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico (ad esempio, per un ulteriore investimento finanziario), perché, in tal caso, non sarebbero utili a giustificare le spese e/o il tenore di vita accertato, che andrebbero perciò ascritti a redditi non dichiarati (vedi Cass. Sez. 5, 18/04/2014, n. 8995, non massimata).

Posto che la sottoscrizione di un atto pubblico (come, nella specie, la compravendita), contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente, può costituire elemento sulla cui base determinare induttivamente il reddito da quello posseduto, in base all'applicazione di presunzioni semplici cui l'Ufficio è legittimato in sede di accertamento sintetico, risalendo dal fatto noto e quello ignoto, senza che possa ravvisarsi, nella disposizione che consente l'esercizio di tale potere, una violazione del principio costituzionale della capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione, il contribuente, gravato della prova contraria, può altresì dedurre che i beni o gli importi contestati quali indici di capacità contributiva non siano effettivamente entrati nella sua disponibilità, in quanto derivanti da un atto simulato, che non ne implica la corrispondente e reale disponibilità economica» (Sez. 5, 10/10/2014, n. 21442), o che «il pagamento del prezzo non è



avvenuto e, quindi, l'effettuata acquisizione di beni non denota una reale disponibilità economica, suscettibile di valutazione a fini fiscali, poiché il contratto stipulato, in ragione della sua natura simulata, ha una causa gratuita anziché quella onerosa apparente» (Cass., Sez. 5, 17/03/2006, n. 5991; Cass., Sez. 5, 17/06/2002, n. 8665; Cass., Sez. 5, 16/09/2010, n. 19637; Cass., Sez. 5, 26/05/2017, n. 13339; Cass., Sez. 5, 16/01/2019, n. 872; Cass., Sez. 5, 11/11/2020, n. 25414).

In tal caso, il contribuente, nell'assolvimento dell'onere di fornire la prova contraria su di esso gravante, può ricorrere anche a presunzioni, giacché i limiti di cui all'art. 1415 cod. civ. alla prova dell'accertamento della simulazione (relativa, nel caso di specie), che le parti del contratto simulato possono legittimamente fornire, non operano allorché l'azione non sia volta ad ottenere la declaratoria di nullità di un atto o a far valere gli effetti di un atto dissimulato, ma a dimostrare, davanti al giudice tributario, come nella specie, l'inconsistenza del dato presunto e dunque l'infondatezza della pretesa fiscale, originata dalla constatazione di una capacità di spesa assunta come inesistente in ragione del mancato pagamento del prezzo a fronte dell'atto compravendita stipulato (Cass., Sez. 5, 17/03/2006, n. 5991 e Cass., Sez. 5, 17/06/2002, n. 8665, Cass., Sez. 5, 11/11/2020, n. 25414, cit.).

Pertanto, in presenza di una prova presuntiva, il giudice, chiamato ad esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti, in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto dapprima a selezionare gli elementi dedotti, scartando quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservando, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno

potenziale di efficacia probatoria, e a sottoporre successivamente quelli prescelti ad una valutazione complessiva, tesa ad accertarne la concordanza e ad appurare se la loro combinazione sia idonea a rappresentare una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi (Cass., Sez. 1, 12/11/2019, n. 29257; Cass, Sez. 6 - 5, 02/03/2017, n. 5374; Cass., Sez. 5, 06/06/2012, n. 9108).

E' perciò censurabile in cassazione l'operato del giudice che, omettendo di ottemperare a tali doveri, neghi valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza prima averne accertato la valenza probatoria sulla base della verifica complessiva degli stessi e del loro vicendevole completamento e rafforzamento, quand'anche ciascuno sia singolarmente sfornito di valenza indiziaria, (in tal senso vedi Cass., Sez. 6 - 5, 02/03/2017, n. 5374; Cass., Sez. 5, 06/06/2012, n. 9108), costituendo la presunzione semplice, quando esistente, una prova completa e idonea in sé a fondare il convincimento del giudicante senza che sia anche necessaria, in tali casi, l'acquisizione di ulteriori elementi probatori desunti dalla documentazione contabile o bancaria del contribuente (cfr. Cass., Sez. 5, 06/06/2012, n. 9108).

Pertanto, non soltanto la prova presuntiva, volta a dimostrare la simulazione di un atto di acquisto, può essere ammessa, nel giudizio tributario, quando questa sia funzionale ad accertare l'insussistenza di un negozio indicativo di capacità contributiva, non trovando applicazione, in questo ambito, le limitazioni probatorie di cui all'art. 1415 cod. civ., ma gli stessi indici presuntivi su cui essa si basa, i quali ben possono essere costituiti da una pluralità di negozi e dal collegamento causale che concretamente potrebbe affasciarli, devono essere valutati, previa loro individuazione, nella loro globalità, non atomisticamente, potendosi solo così stabilirne l'efficacia probatoria.



5.2 Nella specie, la prova presuntiva fornita dal contribuente è quella fattuale della stipulazione del patto di famiglia ex art. 768 bis cod. civ., della sua contiguità temporale con l'atto di cessione delle quote societarie, della parziale identità di soggetti e oggetto dei due negozi, essendo beneficiario del primo anche colui che aveva ceduto le quote societarie e costituendone oggetto anche l'azienda di cui queste fanno parte, e del rapporto parentale esistente tra i protagonisti dei due negozi, la quale, ad avviso del contribuente, sarebbe indicativa di un'interdipendenza funzionale dei due negozi e dunque della gratuità della cessione.

Orbene, questa Corte, pur analizzando un caso affatto diverso riguardante l'Iva, ha sostenuto che nel caso in cui l'ufficio tributario, pur in presenza di due contratti con contenuto differente ed intervenuti fra soggetti formalmente diversi, contesti l'esistenza di un interdipendenza funzionale tra gli stessi, rilevante ai fini fiscali, spetti al giudice accertare, attraverso l'interpretazione dei contratti medesimi e con riguardo al loro eventuale collegamento in funzione degli interessi economici concretamente perseguiti dalle parti, la configurabilità di una causa unitaria dei contratti, con effetti ai fini della individuazione del regime fiscale applicabile (in tal senso, Cass., Sez. 5, 14/05/2003, n. 7457).

La C.T.R. ha invece del tutto sminuito la portata di tali elementi indiziari, per un verso limitando il contenuto della prova al solo possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, senza considerare a monte la dedotta insussistenza di investimenti costituenti indici di capacità contributiva, e, per altro verso, sostenendo che il pagamento del prezzo della cessione fosse stato «attestato nell'atto pubblico regolarmente redatto da un notaio» e che non fosse sufficiente che la sua corresponsione non fosse avvenuta in presenza del predetto, posto che questi «nella sua

veste di pubblico ufficiale, ha raccolto le dichiarazioni dei cedenti costituiti in atto, che hanno rilasciato ampia e liberatoria quietanza del trasferimento di somme», senza mai esaminare la portata del contiguo patto familiare e analizzare la combinazione di questi elementi tra loro e l'eventuale propedeuticità di quello oneroso rispetto a quest'ultimo negozio, anche soltanto per escluderne, all'esito, la significatività in termini di prova della simulazione dell'atto, così violando i principi applicabili alla prova presuntiva, ed errando nell'attribuire portata fidefacente all'indicazione nell'atto dell'avvenuto pagamento del prezzo, non attestandosi con tale dicitura che ciò fosse avvenuto in presenza del pubblico ufficiale (in tal senso, Cass., Sez. 3, 27/11/2014, n. 25213; Cass., Sez. 2, 29/09/2020, n. 20520) e non valendo in questo campo, come si è visto, le limitazioni probatorie imposte alle parti in caso di simulazione.

Alla luce di quanto detto, i motivi devono ritenersi fondati.

6. L'accoglimento dei primi due motivi, comporta l'assorbimento del terzo, trattandosi di questione che dovrà essere affrontata in sede di merito.

7. Il quarto motivo è parimenti fondato.

Come detto, a sostegno della censura di nullità della sentenza il contribuente ha lamentato la mancata valutazione, da parte della C.T.R., delle perdite che l'Ufficio avrebbe invece dovuto esaminare nella determinazione del reddito imponibile, al fine di stabilire il *quantum* di imposta richiesto al contribuente nelle due annualità.

Orbene, è orientamento consolidato ritenere che gli estremi della dedotta doglianza di nullità processuale della sentenza (per motivazione totalmente mancante o motivazione apparente) siano integrati nell'ipotesi di «assenza» della motivazione, quando cioè «non sia possibile individuare il percorso argomentativo della



pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione», non configurabile nel caso di «una pur succinta esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione impugnata» (ad es., da ultimo, Cass. Sez. 3, 15/11/2019, n. 29721) ovvero nel caso di «motivazione solo apparente, che non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, quale la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado» (cfr. ad es. Cass. Sez. L, 25/10/2018, n. 27112) ovvero qualora la motivazione «risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione» (ad es. Cass. Sez. 6 - 3, 25/09/2018, n. 22598; ipotesi ravvisata anche in caso di «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione», Cass. Sez. 6 - L, 25/06/2018, n. 16611).

Nella specie, a fronte della doglianza espressa in tali termini dal contribuente e riportata nella parte relativa allo svolgimento del processo, i giudici di merito hanno totalmente omesso di prendere posizione sulla questione, sicché può dirsi sussistenza la dedotta nullità della pronuncia sul punto.

8. In conclusione, dichiarata la fondatezza del primo, del secondo e del quarto motivo e l'assorbimento del terzo motivo, deve disporsi, in ragione di ciò, la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla C.T.R. della Puglia, in diversa composizione, la quale si pronuncerà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

PQM

accoglie il primo, secondo e quarto motivo di ricorso, dichiara assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. della Puglia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Roma, 23 febbraio 2021

IR Penicola
Russo.

Il Funzionario Giudiziario
Valeria NERJ

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Roma, 22 GIU. 2021

Il Funzionario Giudiziario
Valeria NERJ