

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11326 Anno 2022

Presidente: DI IASI CAMILLA

Relatore: RUSSO RITA

Data pubblicazione: 07/04/2022

SENTENZA

146
2022
sul ricorso iscritto al n. 25061/2017 R.G. proposto da

LIGUORI MARIA LUISA, BARLETTA GIACOMO, BARLETTA PAOLO, tutti
rappresentati difesi dagli avv.ti Federico Jorio e Serena Giglio
elettivamente domiciliati in Roma via Panama 48 presso lo studio legale
Alonzo Committeri & Partners *-ricorrenti -*

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,
elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12 presso
l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende

-controricorrente -

RIR

Nel procedimento n. 25061/2017 avverso la sentenza n. 2340/17 emessa dalla CTR della Lombardia depositata in data 26/05/2017;

udita la relazione della causa svolta all'udienza del 01/02/2022 dal Consigliere Rita Russo;

sentito il Procuratore generale che conclude per il rigetto del ricorso;

FATTI DI CAUSA

Con atto del 7 aprile 2013 Barletta Giacomo, Barletta Paolo e Liguori Maria Luisa hanno convenuto la cessione a Barletta Raffaele del 13% delle quote di partecipazione al capitale sociale della GB HOLDING s.r.l. dietro un corrispettivo di euro 6.500.000,00.

L'Agenzia delle entrate ha riqualificato l'atto come una donazione, ai sensi dell'art. 26 del DPR 131 del 1986, rilevando che i venditori erano rispettivamente i figli e la moglie dell'acquirente, legame non dichiarato nell'atto di cessione quote, rilevato dalla Agenzia alla dichiarazione di successione perché poco dopo la stipula dell'atto l'acquirente Barletta Raffaele decedeva. L'Agenzia ha pertanto notificato avviso di liquidazione dell'imposta di donazione nella misura di euro 40.000,00 per la Liguori e di euro 50.000,00 ciascuno per i Barletta. Avverso il predetto avviso i contribuenti hanno proposto ricorso, respinto in primo grado. I contribuenti hanno proposto appello, respinto dalla Commissione regionale della Lombardia rilevando che l'art. 26 del DPR 131/1986 stabilisce una presunzione e cioè che il trasferimento di partecipazione sociale tra coniugi e parenti in linea retta costituisce un atto di liberalità quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore prezzo siano superiori 350 milioni di lire, presunzione che ammette prova contraria (Corte Cost. 41/1999); che nella specie però questa prova contraria non è stata data, perché, pur allegando i ricorrenti

RR

che si sarebbe verificata una compensazione tra il prezzo della cessione delle quote e un credito che l'acquirente vantava verso la società, la dichiarazione di accettazione della compensazione è avvenuta quando l'acquirente era già defunto; il giudice d'appello rileva inoltre la mancata corrispondenza tra l'ammontare del credito spettante all'acquirente defunto e il credito dei venditori per effetto della cessione delle quote. Avverso la predetta sentenza propongono ricorso per cassazione i contribuenti affidandosi a quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Il Procuratore generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

La causa è stata trattata alla udienza del 1 febbraio 2022.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con il primo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art 360 n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione di norme di diritto con riferimento all'art. 26, comma 1, D.P.R. 26.4.1986, n. 131, per non avere la Commissione tributaria regionale valutato tutti gli elementi probatori offerti dai ricorrenti al fine di vincere la presunzione di liberalità posta dalla norma.

I ricorrenti richiamano l'indirizzo giurisprudenziale di questa Corte secondo il quale, al fine di vincere una presunzione *iuris tantum*, la prova contraria può essere data con qualsiasi mezzo e deducono di avere fornito tutta una serie di altre evidenze, oltre a quelle considerate dal giudice d'appello, dell'onerosità del negozio intervenuto e in particolare di avere dedotto che il prezzo della compravendita è stato pagato con data certa e il relativo *capital gain* assoggettato a tassazione, argomento sul quale parte avversa non spende una sola parola di

RR

contestazione; deducono che il giudice d'appello ha tenuto conto soltanto di alcune delle prove offerte dalle parti, e segnatamente lo scambio epistolare tra le parti e la intervenuta morte di Barletta Raffaele prima dell'accettazione della cessione di credito offerta quale pagamento delle quote e non invece di tutte le circostanze probatorie del caso tra cui la sottoposizione a tassazione ai fini Irpef del *capital gain*.

Il motivo è inammissibile, in quanto volto a sollecitare una rivalutazione del giudizio di fatto reso dalla CTR; gli stessi contribuenti citano la consolidata giurisprudenza di questa Corte che nell'affermare che le presunzioni relative possono vincersi con qualunque mezzo di prova, afferma però con chiarezza che la valutazione sulla adeguatezza della prova contraria offerta è giudizio di fatto (Cass. n. 21142/2016, Cass. n. 6674/2016).

I ricorrenti sottopongono a questa Corte, sotto forma di vizio di violazione di legge, una censura di omesso esame, o meglio omessa valorizzazione di una prova, senza tener conto che la valutazione delle risultanze probatorie, così come la scelta di quelle fra esse ritenute più idonee a sorreggere la motivazione, postula un apprezzamento di fatto riservato in via esclusiva al giudice del merito il quale, nel porre a fondamento del proprio convincimento e della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre e nel privilegiare una ricostruzione circostanziale a scapito di altre (pur astrattamente possibili), non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere peraltro tenuto ad affrontare e discutere ogni singola risultanza processuale ovvero a confutare qualsiasi deduzione difensiva (Cass. 16/06/2011, n. 13177; Cass. 05/10/2006

RR

n. 21412; per la applicabilità del principio anche alla prova liberatoria v. Cass. del 04/06/2002 n. 8070; ed inoltre cfr. Cass., 19/07/2021, n. 20553; Cass.I, 14/06/2021, n. 16747)

Il giudice d'appello ha osservato che a fronte di una presunzione di gratuità, che ammette invero la prova contraria a seguito di intervento della Corte Costituzionale (con la sentenza 41/1999), la prova dell'onerosità dell'atto non è stata raggiunta e cioè sia perché non è stato provato che si sia perfezionata tra le parti una *datio in solutum* (cioè il pagamento tramite il credito che l'acquirente vantava verso la società) poiché questo accordo solutorio, sebbene proposto, non si è perfezionato per la intervenuta morte dell'acquirente prima dell'accettazione da parte dei (pretesi) venditori, sia perché il preteso pagamento avrebbe dovuto farsi con un credito di importo non corrispondente a quello indicato nell'atto di cessione. Così operando il giudice del merito ha chiaramente evidenziato per quale ragione, a fronte di un elemento forte, a valenza legale, quale è il rapporto di parentela tra le parti non dichiarato nell'atto, ha ritenuto che la presunzione di gratuità dell'atto non sia stata vinta.

Si tratta di una valutazione contestuale e non limitata ai singoli elementi offerti dalle parti, in armonia con il quadro normativo ridisegnato dall'intervento della Corte Costituzionale citata, ove si evidenzia che l'esclusione della prova diretta alla dimostrazione della onerosità del trasferimento nei casi previsti dall'art 26 cit., si traduce in un assioma che non trova più riscontro nella realtà perché i rapporti familiari presentano nell'epoca attuale una fluidità che rende necessario, talora, stipulare di negozi giuridici nei quali, essendo assente

RR

ogni funzione di liberalità, prevalgono ragioni che consistono nella volontà di esaurire rapporti collegati a situazioni familiari ormai compromesse. Con ciò la Corte ha reso evidente che la prova della onerosità del negozio deve essere idonea a superare la presunzione che nei rapporti tra coniugi e tra genitori e figli sia sotteso quello spirito di liberalità che normalmente si accompagna a tali rapporti.

E' in questo contesto che deve leggersi la motivazione resa dal giudice d'appello, che valorizza la inadeguatezza, ai fini della prova contraria, già della stessa allegazione dei ricorrenti che pretenderebbero di provare l'avvenuto pagamento solo in base alla semplice offerta, non seguita da accettazione, di cessione di un credito di importo inferiore, in un contesto in cui non si esplicitano mai le ragioni per cui il passaggio pur se avvenuto in ambito familiare, avrebbe dovuto essere oneroso.

2.- Con il secondo motivo si lamenta la violazione o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art 360, comma 1, n. 3) c.p.c.), in relazione all'art. 163, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, sul divieto di doppia imposizione. I ricorrenti deducono che per l'atto di cessione di quote del 7 aprile 2016 hanno subito tassazione ai fini Irpef (*capital gain*) e deducono che il giudice d'appello non ne ha tenuto conto al fine di escludere che fosse dovuta anche l'imposta sulle donazioni.

Il motivo è infondato.

L'art 163 del DPR 917/186 stabilisce che la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi, ma in questo caso si tratta di imposte diverse e di due presupposti diversi e pertanto non può parlarsi di doppia imposizione (Cass. n. 27625 del 30/10/2018).

RR

L'Agenzia eccepisce peraltro che si tratta di un motivo nuovo, -ed è di questo parere anche il Procuratore generale- atteso che in grado d'appello non è stata dedotta la violazione dell'art. 163 cit. ma si è enunciata la avvenuta tassazione del *capital gain* al solo fine di fornire la prova della natura venale e non liberale della transazione. La parte ricorrente invero trascrive quella parte dell'atto di appello ove si afferma che "*riqualificando il negozio in donazione l'erario ha preteso una seconda imposizione*" ma così facendo non si confronta adeguatamente con il testo dell'art 163 cit., pur invocato a sostegno della sua tesi, laddove è chiaramente affermato che la doppia imposizione vietata è solo quella che è applicata "*in dipendenza dello stesso presupposto*"; la parte invece sovrappone i concetti di doppia imposizione e di seconda imposizione conseguente ad una riqualificazione del negozio giuridico posto in essere.

3.- Con il terzo motivo del ricorso si lamenta la violazione o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c., con riferimento all'art. 26, comma 1, del DPR 131/1986 e dell'art. 456 c.c. I ricorrenti deducono che, pur dando atto del decesso dell'acquirente medio tempore intervenuto, e cioè prima della presa di conoscenza dell'accettazione della compensazione, l'attrazione della sua posizione creditoria nell'asse ereditario farebbe sì che al più avrebbe dovuto essere considerata ai fini dell'imposta di successione e non di quella di donazione.

Il motivo è inammissibile.

La questione non è trattata nella sentenza impugnata e la parte non trascrive il relativo motivo di appello, limitandosi ad affermare che la

RK

questione è stata introdotta con le memorie aggiunte al ricorso di primo grado. Essa quindi non fa parte dell'originario *thema decidendum*, che deve essere fissato con il ricorso introduttivo (Cass. 1161 del 17/01/2019) né vi è contezza ~~si~~ come sia stata sottoposta (e se lo è stata) al giudice d'appello.

4.- Con il quarto motivo del ricorso si lamenta nullità della sentenza o del procedimento ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per violazione del principio di corrispondenza fra chiesto e pronunciato, non essendosi la Commissione tributaria regionale pronunciata sul motivo di appello concernente la corretta determinazione dell'imposta sulle donazioni, da calcolarsi sulle quote sociali alla luce del dettato dell'art 16 comma 1 lett. B) del Dlgs 346/1990. I contribuenti deducono che essi non avevano alcun interesse o vantaggio a porre in essere un atto di cessione a titolo oneroso simulato esprimendo i corretti valori di mercato, considerati invece dell'imposta dovuta in caso di donazione e quindi hanno chiesto in via subordinata che qualora il Collegio ravvisasse l'esistenza dei presupposti di una donazione avrebbe dovuto determinare l'imposta in euro 4.190,00.

Il motivo è infondato.

Sul punto vi è una decisione implicita da parte del giudice di appello che ha ritenuto applicabile la presunzione di legge in relazione al valore dichiarato, ritenuto pertanto l'effettivo valore da prendere in considerazione nella base imponibile, così come peraltro ritenuto dal giudice di primo grado.

Ne consegue il rigetto del ricorso.

RR

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente alle spese del giudizio che liquida in euro 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del DPR 115 del 2002 dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto

Roma, camera di consiglio del 1 febbraio 2022.

IL CONSIGLIERE EST.

Rita Russo

