

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 111/34/2011**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La Sig.ra Ci. So. Va. impugnava avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Milano l'avviso di accertamento n. R1P014P02570/2008 con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 1, rettificava l'imponibile IRPEF per l'anno 2002 a seguito di accertamento sintetico del reddito ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 5, del D.P.R.600/1973.

Poiché risultava omessa la dichiarazione dei redditi e non avendo la contribuente risposto nei termini al questionario inviatole, l'Ufficio accertatore basava la propria rettifica su elementi indicatori di capacità contributiva quali l'appartamento di Milano, Via Muratori, la quota posseduta di una polizza assicurativa e le spese sostenute per incrementi patrimoniali nell'arco degli anni 2002/2006. La contribuente con il ricorso introduttivo in primo grado lamentava l'incomprensibilità dell'avviso di accertamento nei suoi contenuti e nei conteggi, l'esistenza di errori formali, l'assenza di validi riferimenti legislativi e l'incomprensibilità del questionario inviatole; nel merito precisava che:

- l'appartamento di cui al punto 1) dell'accertamento, era stato acquistato successivamente e nell'anno 2007 nella percentuale del 95%, e sottolineava l'errore commesso dall'Ufficio accertatore nell'aver indicato tra i redditi del 2002 un fabbricato acquistato nel 2007;
- con riferimento alla polizza di cui al punto 2) dell'accertamento la stessa contribuente affermava di non essere in grado di fornire alcuna indicazione non sapendo a cosa si riferisse tale polizza, non avendone sottoscritta alcuna nell'anno indicato;
- relativamente agli incrementi patrimoniali gli stessi erano giustificati avendo la contribuente acquistato nel 2003 una farmacia per un valore di € 1.300.000,00; ed avendo a tale scopo stipulato un mutuo per € 500.000,00, mentre la somma residuale di € 800.000,00 era giustificata da una donazione fattale dal padre per € 930.000,00.

L'Ufficio aveva inoltre considerato tra le spese sostenute per incrementi patrimoniali anche un atto preliminare di compravendita di fabbricato per un valore dichiarato di € 440.000,00 registrato in data 1/12/2006 presso l'Ufficio del Registro di Bergamo 2.

La contribuente precisava con il proprio ricorso introduttivo che il contratto preliminare di compravendita di fabbricato prevedeva la possibilità che alla ricorrente si sostituisse altra persona e pertanto non si poteva considerare incremento patrimoniale un atto preliminare nel quale non v'era la certezza di chi fosse l'acquirente definitivo ed in che percentuale. Infatti alla compravendita definitiva del 7/5/2007 la stessa contribuente aveva acquistato il 95% della proprietà per un importo a proprio carico di € 418.000,00; per tale acquisto stipulava un mutuo per € 350.000,00 ove ne era titolare al 50% ed il padre le aveva prestato la somma di € 200.000,00 (come da bonifico bancario allegato) pertanto si era in presenza di un incremento di soli € 30.000,00. In ogni caso precisava la contribuente che tale incremento era relativo all'anno 2007 e non al 2006 (anno in cui era stato sottoscritto il compromesso).

L'Ufficio accertatore costituitosi nel giudizio di primo grado in data 17/11/2009 sosteneva la correttezza del proprio operato sottolineando in diritto la mancata risposta della contribuente al questionario inviato ai sensi dell'art. 32 DPR 600/73, notificato in data 13/11/2008, specificando che i fattori presi in considerazione ai fini del calcolo sintetico del reddito erano rappresentati dai beni a disposizione della contribuente e dagli incrementi patrimoniali. In relazione alla spesa per incrementi patrimoniali sosteneva l'Ufficio che erano stati considerati gli atti richiamati a pag. 3 dell'avviso di accertamento che hanno condotto alla determinazione di un reddito per l'anno 2002 pari ad € 49.615,00 (1/5).

L'Ufficio nel merito precisava che nel determinare l'esatta capacità contributiva aveva considerato un unico elemento tra le disponibilità (polizza assicurativa) e tre elementi rappresentativi delle spese per incrementi patrimoniali. Specificava pertanto che l'appartamento di cui al punto 1 di pag. 3 dell'avviso di accertamento non era da considerarsi nel conteggio complessivo del reddito sintetico in quanto acquisito nell'anno 2007 e pertanto il valore totale delle disponibilità di cui all'accertamento doveva essere ridotto di € 285,96; mentre con riferimento agli incrementi patrimoniali per gli anni 2002/2006 l'Ufficio riteneva che gli stessi non erano stati giustificati. In particolare rilevava che l'atto di conferimento di € 375,00 del 23/1/2003 non era stato contestato dalla contribuente; l'Ufficio non considerava inoltre sufficiente la motivazione della contribuente relativamente all'atto di compravendita d'azienda per un valore dichiarato di € 1.300.000,00. Tale spesa, depauperata dell'importo preso a prestito pari ad € 500.000,00 aveva condotto, a norma dell'art. 38, comma 5, DPR 600/73, all'imputazione della quota di reddito per l'anno in esame pari ad € 49.615,00 e la donazione ricevuta dal padre, non poteva essere presa in considerazione ai fini giustificativi nel presente contenzioso, trattandosi di scrittura privata non avente data certa. L'Ufficio infine con riferimento al mutuo di € 350.000,00 accesso il 18/7/2007 ed al prestito di € 200.000,00 ricevuto dal padre mediante bonifico in data 17/4/2007 si riservava di contro dedurre con riferimento all'avviso di accertamento per l'annualità 2003.

La Commissione Tributaria Provinciale con la decisione qui impugnata emessa il 27/11/2009 accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla contribuente limitatamente alla somma di € 285,96 (disponibilità dell'appartamento di cui al punto 1) ed alla spesa per incrementi patrimoniali di cui all'atto preliminare di compravendita di fabbricato per un valore dichiarato di € 440.000,00. I giudici di primo grado osservavano che:

- andava preliminarmente disattesa l'eccezione proposta dalla contribuente relativamente alla tardività della costituzione da parte dell'Ufficio, atteso che la circostanza non rilevava ai fini del decidere e non assumeva il carattere di perentorietà in base alla normativa vigente in materia;
- nel merito rilevavano come la materia del contendere fosse relativa a valutazioni di maggior reddito in base all'applicazione del c.d. "redditometro".

I primi giudici hanno ritenuto che l'Ufficio, nell'accertare il maggior reddito utilizzando detto criterio di valutazione, si sia basato su principi sorretti dalla presunzione a fronte di spese sostenute e non rispondenti ai redditi neppure dichiarati dalla parte; in base al principio generale di distribuzione dell'onere probatorio, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2697 c.c. incombeva alla parte contribuente l'onere di provare la fondatezza delle sue pretese ed al riguardo, secondo i giudici di prime cure, la contribuente non aveva provveduto adeguatamente ad assolvere tale prova, limitandosi a rilevare che l'appartamento, di cui al punto 1) dell'avviso di accertamento era stato acquistato successivamente e precisamente nell'anno 2007. Pertanto, seppur limitatamente alla componente di reddito relativa a tale cespite, i giudici di primo grado affermavano che tale reddito andava decurtato dal maggior reddito complessivamente accertato; mentre con riferimento all'atto di conferimento di € 375,00 del 23/1/2003, affermavano i primi giudici, che nulla era stato contestato dalla contribuente e per quanto riguardava la scrittura privata i predetti giudici rilevavano di come la stessa non rivestiva i caratteri di autenticità e attendibilità idonei a far ritenere che la donazione indicata fosse effettivamente avvenuta. Pertanto, rilevano i primi giudici, in mancanza di registrazione e degli ulteriori adempimenti previsti per le donazioni l'onere relativo alla compravendita della farmacia in riferimento, di cui alla donazione del padre della ricorrente, non poteva essere riconosciuto.

Inoltre secondo i predetti giudici di primo grado nessuna valutazione oggettiva poteva essere fatta in ordine al preliminare di vendita di cui al contendere in mancanza del carattere definitivo dello stesso che assumono le parti essersi perfezionato nell'anno 2007 e quindi non rilevava nell'annualità in questione.

In conclusione per i giudici di prime cure il maggior reddito accertato dall'Ufficio andava confermato con esclusione di quello relativo al predetto e connesso con l'acquisto dell'appartamento di cui al punto 1) dell'atto impugnato e del reddito relativo al preliminare di compravendita registrato in data 1/12/2006 per € 440.000,00.

In data 21/6/2010 la contribuente Sig.ra Ci. So. Va., interponeva atto di appello avverso la predetta decisione di primo grado, chiedendone la riforma parziale e l'annullamento radicale dell'avviso di accertamento n. R1P014P02571/2008.

L'appellante lamenta l'illegittimità della sentenza impugnata per aver i giudici di prime cure:

- acriticamente aderito - in violazione del principio del contraddittorio processuale alle tesi espresse tardivamente dall'Ufficio accertatore;
- omesso di pronunciarsi sulla censura preliminarmente dedotta in primo grado in merito all'incomprensibilità della determinazione del maggior reddito, considerando legittimo che la semplice affermazione dell'Ufficio di aver proceduto ad accertare sinteticamente il reddito determini automaticamente lo spostamento a carico della contribuente di fornire la prova negativa o contraria;
- non considerato rilevanti gli elementi probatori forniti dalla contribuente a giustificazione degli incrementi patrimoniali.

L'appellante ribadisce inoltre, così come già lamentato in primo grado, l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto di accertamento impugnato per indeterminatezza dei criteri e dei calcoli sui quali si fonda.

In data 28/1/2011 l'Agenzia delle Entrate DP1 di Milano si costituiva nel presente giudizio d'appello con proprie controdeduzioni chiedendo il rigetto dell'atto di appello proposto dalla contribuente perché infondato.

La presente causa d'appello veniva trattata alla pubblica udienza del 9/2/2011 dove erano presenti entrambe le parti.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

L'atto di appello proposto dalla contribuente Sig.ra Ci. So. Va. deve qui trovare accoglimento per i motivi che seguono.

Si osserva preliminarmente che i giudici di prime cure, sull'eccezione formulata dalla parte contribuente di tardività della costituzione nel giudizio di primo grado dell'Ufficio accertatore costituitosi oltre il termine di 60 giorni previsto dall'art. 23, D.Lgs 546/1992, hanno affermato che la "tardività della costituzione da parte dell'ufficio ... non rileva ai fini del decidere e non assume il carattere di perentorietà in base alla normativa vigente in materia".

L'odierno Collegio d'appello rileva che la parte resistente, costituitasi oltre il termine di 60 giorni previsto dall'art. 23, D.lgs. n. 546/1992, incorre in tutte le preclusioni stabilite dalle norme dello stesso decreto legislativo n. 546/1992 e, in particolare, a quelle relative alla produzione di documenti (che deve avvenire nel termine perentorio di venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, ex art. 32, 1 c., D.lgs. n. 546/1992) e al deposito di atti difensivi scritti (che prevede il rispetto del termine di 10 giorni liberi di cui al 2 comma dello stesso art. 32), compreso quello di costituzione in giudizio; se non si costituisce in

giudizio tempestivamente la parte resistente decade dalla facoltà di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse.

In ogni caso si evidenzia in questa sede che i predetti giudici di prime cure, basandosi meramente sul fatto che la semplice affermazione dell'Ufficio di aver proceduto ad accertare sinteticamente il reddito potesse determinare automaticamente lo spostamento a carico del contribuente di fornire la prova negativa o contraria, hanno disatteso immotivatamente le doglianze della contribuente in merito all'incomprensibilità della determinazione del maggior reddito, determinando così la violazione del principio dell'art. 112, c.p.c.

Così come lamentato dall'appellante i giudici di prime cure in effetti non hanno tenuto in debita considerazione quegli elementi probatori forniti dalla stessa contribuente a giustificazione degli incrementi patrimoniali, ed in particolare l'acquisto, in data 3/4/2003, della farmacia per un valore di € 1.300.000,00. Le determinazioni dell'Ufficio si fondano anche sulla valorizzazione di un incremento patrimoniale costituito dall'acquisto, in data 3/4/2003, di una farmacia per un valore di € 1.300.000,00, che la contribuente aveva effettuato in parte ricorrendo ad un mutuo (€ 500.000,00), in parte utilizzando somme donate (donazione modale) dal padre; tale liberalità ricevuta dalla stessa contribuente era stata documentata in primo grado con la scrittura privata 13/3/2003, che però i primi giudici non hanno considerato come documento idoneo ed attendibile in quanto non registrato. Si osserva sul punto che con riferimento a tale documento la mancanza di registrazione e di ulteriori adempimenti, pur determinando eventualmente altre conseguenze previste dall'ordinamento, non pregiudica l'opponibilità di detto atto di liberalità all'Ufficio al fine di contrastare la determinazione sintetica del reddito. Come sopra riferito l'accertamento de qua si fonda sulla determinazione sintetica del reddito complessivo della contribuente, muovendo dalla valorizzazione di una serie di circostanze alle quali è stata attribuita rilevanza patrimoniale. Nell'avviso di accertamento vengono richiamati (e prescindendo dalla quota di proprietà del 5% dell'appartamento di Milano, Via Muratori 46, che l'Ufficio stesso ha riconosciuto essere stata erroneamente attribuita) una polizza assicurativa - la n. 1103B4614 stipulata il 4/12/2000 per un premio annuo di € 624,00- e spese sostenute nel periodo 2002/2006 per incrementi patrimoniali per € 1.240.375,00.

Tale importo delle spese per incrementi patrimoniali è stato determinato dall'Ufficio accertatore tenendo conto:

- di un conferimento per la costituzione della piena proprietà di denaro, stipulato in data 23/1/2003, registrato in data 30/1/2003 presso l'ufficio di Milano 2 al numero 853 della serie 1 per un valore dichiarato per € 375,00;
- di un atto di compravendita di azienda, stipulato in data 26/3/2003 e registrato in data 3/4/2003 per un valore dichiarato di € 1.300.000,00;
- di un atto di mutuo stipulato in data 19/5/2005 per un valore di € 500.000,00, registrato in data 20/5/2005;
- di un atto preliminare di compravendita di fabbricato per un valore dichiarato di € 440.000,00 registrato il 1/12/2006;

Sulla base di tali elementi veniva determinato in via sintetica - ai sensi dell'art. 38, commi 4, 5 e 6, e dell'art. 41, DPR 29.9.1973, n. 600- un reddito imponibile di € 59.149,96.

I criteri ed i calcoli sulla base dei quali l'Ufficio perviene a tale determinazione del reddito imponibile dovrebbero essere desumibili dal prospetto di determinazione del reddito dell'avviso di accertamento, ma tale prospetto risulta invero non ben

comprensibile, in quanto non viene fornita alcuna spiegazione in merito al procedimento e ai calcoli in base ai quali l'Ufficio perviene a determinare la quota relativa agli incrementi patrimoniali - che, secondo quanto si legge nel prospetto, corrisponderebbe ad 1/5 dell'importo relativo alle spese sostenute, ai sensi dell'art.38, 5° c., DPR n. 600/1973 - in € 49.615,00.

Tal modo di procedere alla determinazione dell'imponibile si concretizza in una carenza motivazionale dell'avviso di accertamento in violazione così dei principi stabiliti dall'art. 7, legge n. 212/2000 - viziando irrimediabilmente l'atto impugnato. Con riferimento alle disponibilità della contribuente nell'anno oggetto di controllo (anno di imposta 2002) sulle quali si fonda la determinazione dell'imponibile si osserva che nell'avviso, viene riportato un appartamento di proprietà per una quota del 5% sito nel Comune di Milano, Via Ludovico Muratori n. 46; così come correttamente eccepito dalla contribuente nel giudizio di primo grado, oltre all'erronea indicazione della quota di possesso (la contribuente risulta essere proprietaria del 95% dell'abitazione, come risulta dal rogito 20/4/2007, n. 2003 di repertorio e n. 11312 di raccolta del Notaio Pallino di Bergamo, prodotto in atti), la circostanza che l'appartamento era stato acquistato, appunto, solo nel 2007 e, di conseguenza, non poteva figurare fra le disponibilità della contribuente nell'anno 2002. La Commissione provinciale aveva accolto l'eccezione della contribuente affermando che "limitatamente alla componente di reddito relativa a tale cespite, come del resto riconosce anche lo stesso Ufficio nella propria costituzione in giudizio, tale reddito va decurtato dal maggior reddito complessivamente accertato". Relativamente alla polizza assicurativa n. 1103B4614 (ramo altri danni ai beni del 4/12/2000 per un premio annuo di € 624,00), che l'Ufficio accertatore sostiene esser stata stipulata dalla contribuente, e che quest'ultima sostiene non aver mai stipulato, questo Collegio d'appello ritiene che dalla documentazione prodotta in atti dall'Ufficio non si possa desumere che detta polizza sia stata realmente sottoscritta dalla contribuente in quanto dall'avviso di accertamento non vi sono indicazioni relative alla compagnia assicurativa con la quale tale polizza sarebbe stata stipulata od altri precisi riferimenti che possano far ricondurre alla contribuente oltre al fatto che anche dalla visura generica prodotta dall'Ufficio non risulta desumibile nemmeno il rischio assicurativo.

Tra le spese per incrementi patrimoniali sostenute dalla contribuente nel periodo 2002/2006 viene considerato un conferimento per la costituzione della piena proprietà di danaro stipulato in data 23/1/2003 registrato il 30/1/2003 presso l'Ufficio di Milano 2 per un valore dichiarato di € 375,00; la CTP con la sentenza impugnata ritiene che la contribuente nulla abbia dedotto in proposito ma invero risulta che la contribuente aveva correttamente precisato che le spese nette per incrementi patrimoniali su cui si basavano i calcoli indicati nell'atto pari ad € 800.375,00 erano inferiori all'importo donato e cioè € 930.000,00 epperanto risultavano giustificate, e nell'importo di € 800.375,00 era ricompreso anche l'importo di € 375,00 di cui al conferimento 23/1/2003.

L'importo di € 800,375,00 risulta infatti giustificato, e più precisamente, a seguito della donazione di € 930.000,00 che la contribuente aveva ricevuto nel 2003 dal padre epperanto il conferimento di € 375,00 deve quindi considerarsi espunto dal novero delle spese per incrementi patrimoniali.

Relativamente all'atto di compravendita di azienda, stipulato in data 26/3/2003 e registrato in data 3/4/2003, per un valore dichiarato di € 1.300.000,00 la contribuente aveva acquistato il 3/4/2003 una farmacia per un importo di € 1.300.000,00 come risulta dal contratto di cessione di azienda e trasferimento di titolarità di farmacia 26/3/2003, n. 177668/16546 di rep. a rogito Notaio Roberto Bossi di Milano prodotto in atti; ed per il

pagamento per prezzo di acquisto la contribuente aveva provveduto in parte per € 500.000,00 (mediante contratto di mutuo fondiario con la Banca Popolare Commercio e Industria), mentre per la restante parte pari ad € 930.000,00 aveva ricevuto una donazione del pari importo (con donazione modale) da parte del padre (cfr. documentazione prodotta in atti).

Orbene i giudici di prime cure non hanno ritenuto valida in quanto non registrata la scrittura di donazione di denaro datata 13/3/2003 stipulata allo scopo espressamente dichiarato di consentire l'acquisto della titolarità della Farmacia Del Corso corrente ed esercitata in Milano, Corso Genova n. 23.

Ma tale censura dei giudici di prime cure non risulta corretta in quanto la mancanza della registrazione e degli ulteriori adempimenti previsti per le donazioni produce, eventualmente, le conseguenze ricollegate a tale mancanza dall'ordinamento, ma non valgono a rendere meno autentico ed attendibile un atto di liberalità effettivamente compiuto dal padre a favore della figlia, proprio al fine dell'acquisto della farmacia. La nullità della donazione per difetto di forma ai sensi dell'art. 782 c.c. non riguarda i rapporti con il Fisco ed inoltre l'applicazione dell'imposta sulle donazioni si estende anche alle liberalità indirette (art. 56-bis, D.lgs 31/10/1990, n. 346) e l'art. 38, DPR 26/4/1986, n. 131, stabilisce l'irrelevanza della nullità e dell'annullabilità dell'atto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Relativamente all'ulteriore spesa per incrementi patrimoniali considerata dall'Ufficio e riferita all'atto preliminare di compravendita di fabbricato per un valore dichiarato di € 440.000,00 registrato presso l'Ufficio di Bergamo 2 1' 1/12/2006 risulta che i giudici di prime cure abbiano accolto la doglianza della contribuente la quale aveva provato che l'immobile oggetto del preliminare di vendita era lo stesso di cui al punto 1) del prospetto delle disponibilità sulle quali si fondava l'accertamento; infatti l'atto di compravendita registrato in data 7/5/2007 era di fatto il contratto definitivo di cui al preliminare di compravendita registrato l'1/12/2006 eppertanto la spesa non rilevava nell'annualità in questione.

Le repliche e le doglianze espresse dall'Ufficio accertatore in sede di costituzione nel presente giudizio d'appello non sono condivisibili stante i puntuali, approfonditi e fondati motivi d'appello riportati dall'appellante.

Pertanto l'appello proposto dalla contribuente deve trovare accoglimento e la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano qui impugnata deve essere conseguentemente riformata.

La complessità della vicenda controversa e l'obiettiva incertezza interpretativa delle norme di riferimento giustificano la compensazione delle spese del giudizio fra le parti.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale accoglie l'appello. Spese compensate.