

Civile Ord. Sez. 5 Num. 19739 Anno 2022

Presidente: DE MASI ORONZO

Relatore: PICARDI FRANCESCA

Data pubblicazione: 20/06/2022

Ad  
2022

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 15601/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

MOSSETTO ANNA PAOLA, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA ANTONIO BERTOLONI, 44, presso lo studio dell'avvocato DE VERGOTTINI GIUSEPPE (DVRGPP36R18G702Z), che la rappresenta e difende, unitamente agli avvocati MAZZONI SIMONE (MZZSMN67T12C770C), VERZELLI GABRIELE (VRZGRL67A09A271B)

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. TORINO n. 147/2019 depositata il 30/01/2019;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/05/2022 dal Consigliere FRANCESCA PICARDI.

**Rilevato che:**

1. Anna Paola Mossetto ha impugnato il diniego di rimborso avente ad oggetto l'imposta sostitutiva relativa alla partecipazione ad un fondo di investimento immobiliare, prevista dall'art. 32, comma 4-bis, del d.l. n. 78 del 2010, convertito in l. n. 122 del 2010, affermando l'illegittimità della norma impositiva retroattiva per contrasto con la Costituzione e con lo Statuto del contribuente.

2. All'esito di giudizio di legittimità costituzionale, in cui la Consulta, con la sentenza n. 231 del 2015, ha dichiarato inammissibili le questioni sollevate, il ricorso è stato rigettato dalla Commissione provinciale tributaria.

3. La Commissione regionale tributaria ha accolto l'appello e dichiarato non dovuta l'imposta, ravvisando una carenza motivazionale dell'atto impugnato ed escludendo la sussistenza di elementi che giustificano l'applicazione del cumulo, ancorché previsto, delle quote dei familiari con quelle della contribuente, titolare di una quota di 2,43%, non soggetta ad imposizione ("l'ufficio ha esposto esclusivamente le norme relative alla tassazione senza alcun riferimento alle eccezioni presentate dall'istante"; "la presunzione di elusione collegata alla possibilità di utilizzo della normativa dei Fondi da gruppi familiari deve essere analizzata per evidenziarne l'esistenza che nel caso, dalla documentazione in atti, non si rileva").

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione, formulando due motivi, l'Agenzia delle Entrate.

5. Ha resistito, con contro-ricorso, la contribuente, che ha depositato ulteriore memoria difensiva ai sensi dell'art. 380-bis cod.proc.civ.

6. Per la trattazione della causa è stata fissata l'adunanza camerale del 12 maggio 2022.

**Considerato che:**

1. L'Agenzia delle Entrate ha dedotto la violazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto l'obbligo motivazionale ha un contenuto diverso nel provvedimento di diniego di rimborso rispetto al provvedimento impositivo ed in quanto competeva all'istante, che si è limitata ad affermare l'illegittimità della disciplina, allegare e documentare l'esistenza di particolari circostanze a giustificazione della domanda; 2) la violazione, da un lato, dell'art. 32, commi 3-bis e 4-bis, d.l. n. 78 del 2010, come modificato dall'art. 8 del d.l. n. 70/2011, che non subordina affatto, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di appello, la pretesa impositiva all'accertamento, caso per caso, della finalità elusiva della intestazione a più familiari delle partecipazioni ai fondi di investimento, e dall'altro, dell'art. 2697 cod.civ., essendosi addossato all'Agenzia delle Entrate un onere probatorio che non le compete in materia di rimborso.

2. La contribuente ha sostenuto l'infondatezza dei motivi. Relativamente alla seconda censura ha rinvio a quella giurisprudenza di merito che, in base ad una interpretazione costituzionalmente orientata e conforme al diritto euro-unitario, esclude l'applicazione del cumulo nell'ipotesi di familiari appartenenti a nuclei diversi, con differenti residenze, citando in particolare le sentenze che hanno definitivamente la vicenda del fratello. Ha, inoltre, riproposto, in via subordinata, sia l'eccezione pregiudiziale di disapplicazione dell'art. 32, commi 3-bis e 4-bis, del

d.l. n. 70 del 2011, che, avendo una portata confiscatoria, senza il rispetto dei canoni di proporzionalità e ragionevolezza, ed effetti retroattivi, confligge con l'art. 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione ed è contrario al principio del legittimo affidamento, sia la questione di legittimità costituzionale della disposizione in esame per contrasto con gli artt. 3, 24, 41, 53, 77, 97 e 117 Cost.

3. **Il ricorso è infondato.**

4. Il primo motivo deve essere esaminato prioritariamente rispetto al secondo, in quanto l'interpretazione della disciplina applicabile risulta una questione pregiudiziale rispetto alla definizione dell'onere motivazionale del provvedimento impugnato, che risulta condizionato proprio dall'individuazione dei presupposti di imposta.

5. **Ai sensi dell'art. 32, comma 3-bis, del d.l. n. 78 del 2010, convertito in l. n. 122 del 2010, ai fini della verifica della percentuale di partecipazione nel fondo si tiene conto delle partecipazioni detenute direttamente o indirettamente per il tramite di società controllate, di società fiduciarie o per interposta persona" e "si tiene altresì conto delle partecipazioni imputate ai familiari indicati nell'articolo 5, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (cioè al coniuge, ai parenti entro il terzo grado ed agli affini entro il secondo grado). Il periodo, secondo cui si tiene conto delle partecipazioni imputate ad alcuni familiari, deve essere coordinato con quello precedente, secondo cui le partecipazioni rilevanti, ai fini della verifica della percentuale che determina il regime tributario, sono quelle detenute direttamente o indirettamente per interposta persona. In altre parole, le partecipazioni intestate al coniuge, ai parenti entro il terzo grado ed agli affini entro il secondo grado si presumono detenute per interposta persona: presunzione a cui, però, deve essere attribuito valore relativo e non assoluto, in base ad una**

interpretazione costituzionalmente orientata ai sensi dell'art. 3 e 53 Cost., in quanto, nel nostro ordinamento, il contribuente è la singola persona fisica e non il gruppo familiare, sicché l'aggregazione delle partecipazioni familiari, con aggravio di imposta, si giustifica solo se strumentale a finalità elusive e, cioè, alla disaggregazione soltanto fittizia e non reale di un patrimonio unitario. Da tale premessa deriva che, seppure la disposizione non impone all'Amministrazione finanziaria di verificare caso per caso la finalità elusiva della intestazione delle partecipazioni ai fondi di investimento ai familiari, a fronte di un'istanza di rimborso dei contribuenti, è necessario, proprio per il carattere relativo e non assoluto della presunzione legale, verificare, alla luce delle deduzioni difensive e della concreta situazione, se effettivamente l'intestazione agli altri familiari sia reale o apparente. Il primo motivo è, dunque, infondato, in quanto la sentenza impugnata ha correttamente applicato la normativa in esame, ritenendo che la presunzione di detenzione per interposta persona delle quote intestate ai familiari sia solo relativa e superabile e che, nel caso di specie, in base alla documentazione in atti non possa operare. Solo per completezza deve precisarsi che la sentenza impugnata non ha posto a carico dell'Amministrazione finanziaria alcun onere probatorio, ritenendo piuttosto dimostrata, in base alla documentazione in atti, l'assenza di una finalità elusiva delle intestazioni delle quote di partecipazione tra i diversi familiari.

6. Il rigetto del secondo motivo comporta l'assorbimento del primo, avente ad oggetto la motivazione del provvedimento impugnato, in quanto ciò che rileva è la sussistenza (o meno) dei presupposti del rimborso, che, nel caso di specie, la Commissione regionale tributaria ha verificato in base alla documentazione in atti. Del resto, secondo la giurisprudenza di legittimità, in tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo

avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale – come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo – ma anche sostanziale, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno costituito la motivazione di rigetto dell'istanza in sede amministrativa (Sez. 5, n. 17239 del 27/06/2019, Rv. 654509 - 01). La carenza motivazionale dell'originario provvedimento di diniego è, dunque, irrilevante, potendo essere superata nel processo.

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato e la ricorrente condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo in base ai parametri vigenti.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 6.500,00 per compensi professionali, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 maggio 2022.

2  
Corte di Cassazione - copia non ufficiale