

Indice di particolare capacità contributiva e nozione di cavalli da equitazione o da corsa ai fini

Cass. Sez. Trib. 20 febbraio 2025, n. 4490 - Sa.Be. (avv. Russo Bavisotto) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato).
(Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Sicilia-Messina 17 marzo 2021)

Imposte e tasse - IRPEF - Possesso di cavalli da corsa - Cavalli qualificati come “fattrici adibiti a passeggiate” - Valutazione della base imponibile - Accertamento induttivo o sintetico - Accertamento sintetico ex art. 38, comma 4, del d.p.r. n. 600 del 1973 - Indice di capacità contributiva - Possesso di cavalli da equitazione o da corsa - Nozione - Fattispecie.

Costituisce indice di particolare capacità contributiva, ai sensi del d.m. 10 settembre 1992, non il generico possesso di cavalli, ma solo di quelli da equitazione (categoria in cui sono compresi sia i cavalli da concorso ippico sia quelli da maneggio) o da corsa, in ragione della particolare cura ed addestramento che gli stessi richiedono. In applicazione di tale principio, è escluso che costituisca indice di particolare capacità contributiva il possesso di cavalli qualificati come “fattrici adibiti a passeggiate”, posto che tale attività non può farsi rientrare, neppure in via ermeneutica, nell’equitazione (sia da “concorso” che da “maneggio” come specificato dalla prassi, in particolare la circolare n. 27 del 1981) la quale presuppone l’arte e la tecnica del cavalcare e, nella sua accezione sportiva, l’attività dell’andare a cavallo nelle sue diverse specialità.

(Omissis)

FATTO

Sa.Be. titolare di un'azienda agricola, impugnò l'avviso di accertamento, relativo a IRPEF dell'anno di imposta 2008, con il quale l'Agenzia delle entrate aveva proceduto a rideterminare, in via sintetica, i redditi dichiarati sul presupposto del possesso di ventidue cavalli da corsa.

L'adita Commissione tributaria provinciale accolse il ricorso con decisione che, appellata dall'Ufficio, venne riformata dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia (d'ora in poi C.T.R.), con la sentenza indicata in epigrafe.

Il Giudice di appello, premessi i principi giurisprudenziali in tema di determinazione del reddito ex art.38, quarto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, rilevava che dalle risultanze del p.v.c. della Guardia di finanza che fa fede fino a querela di falso ...era risultato che il contribuente ha anche omesso l'esibizione di idonea documentazione attestante la vendita di 22 cavalli, dallo stesso qualificati come animali da macello ed ha espressamente dichiarato di non avere alcuna documentazione a supporto della semplicemente affermata destinazione dei cavalli alla produzione di carne.

Avverso la sentenza Sa.Be. ha proposto ricorso, su cinque motivi. L'Agenzia dell'entrate resiste con controricorso.

Il ricorso è stato avviato, ai sensi dell'art.380 bis- 1 cod. proc. civ., alla trattazione in camera di consiglio in prossimità della quale il ricorrente ha depositato memoria.

DIRITTO

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce, ai sensi dell'art.360, primo comma, n.3 c.p.c., violazione e falsa applicazione di legge (art.38, commi 4, 5 e 6 del D.P.R. n.600 del 1973) e, ai sensi dell'art.360, primo comma, n.4 c.p.c., l'invalidità della sentenza per omessa motivazione. In particolare, si lamenta che la C.T.R. non abbia spiegato perché abbia ritenuto, diversamente da quanto accertato dal primo Giudice, che i cavalli di proprietà del contribuente fossero "da corsa" quando la presunta circostanza non risultava dagli accertamenti dell'Agenzia delle entrate, essendo, anzi smentita, dalle prove addotte dal ricorrente.

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art.34 n. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 e, ai sensi dell'art.360 primo comma n.4 c.p.c., l'invalidità della sentenza per omessa motivazione laddove la C.T.R. non aveva spiegato, giudicando inadempiente il ricorrente, perché aveva contrariamente al primo giudice, disconosciuto la norma invocata laddove esso contribuente aveva dimostrato di non essere onerato della contabilità e alla dichiarazione del reddito animale o di impresa, perché ricompreso nel reddito agrario.

3. Con il terzo motivo il ricorrente deduce:

l'omesso esame del fatto che il contribuente aveva posseduto esclusivamente cavalli non da corsa e che lo stesso aveva ceduto il possesso dei cavalli e dell'azienda, nel maggio 2008, al figlio;

la violazione dell'art.2909 c.c. e del giudicato esterno costituito dal decreto di archiviazione del GIP presso il Tribunale di Mistretta ove si dava atto trattarsi di equini da carne;

l'omesso esame del fatto che i cavalli elencati dalla G.d.F. non coincidevano con quelli certificati dalle competenti autorità



ippiche;

l'invalidità della sentenza per omessa motivazione e ulteriore violazione dell'art. 2697 e 2729 c.c.

4. Con il quarto motivo il ricorrente lamenta, in relazione all'art.360, primo comma, n.3 c.p.c., la violazione degli artt.7, c.1, 10 e 12 della legge n.212 del 2000 e dell'art.42 del D.P.R. n. 600 del 1973 e, in relazione all'art.360, primo comma, n. 4 c.p.c., l'invalidità della sentenza per omessa motivazione e per violazione degli artt.112 e 346 c.p.c.

In particolare, si deduce che, malgrado con il ricorso introduttivo e poi nelle controdeduzioni in appello, si fosse evidenziata la mancata allegazione all'avviso di accertamento del verbale di constatazione e la carenza di motivazione dell'atto impositivo, la C.T.R. abbia omesso qualsiasi motivazione sul punto.

5. Infine, con il quinto motivo, si deduce, in relazione all'art.360, primo comma, n.4 c.p.c., la violazione dell'art.91 c.p.c. per averlo la C.T.R. erroneamente condannato alle spese.

6. Procedendo all'esame per primo, per ragioni di ordine logico giuridico delle questioni sottoposte al vaglio di questa Corte, del quarto motivo di ricorso ne va dichiarata l'inammissibilità.

6.1 Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (Cass. n. 6150 del 2021, n. 29952 del 2022, n. 16170 del 2018, n. 1539 del 2018) ribadita, di recente, da Cass., Sez. 5, n. 27551 del 23/10/2024 "In tema di ricorso per cassazione, il vizio di omessa pronuncia, censurabile ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c., ricorre ove il giudice ometta completamente di adottare un qualsiasi provvedimento, anche solo implicito di accoglimento o di rigetto ma comunque indispensabile per la soluzione del caso concreto, sulla domanda o sull'eccezione sottoposta al suo esame, mentre il vizio di omessa motivazione, dopo la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia stato, ma sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico oppure si sia tradotto nella mancanza assoluta di motivazione, nella motivazione apparente, nella motivazione perplessa o incomprensibile o nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili".

6.2 Nel caso in esame è evidente che non sussista il vizio di omessa pronuncia laddove dall'esame della sentenza impugnata e delle conclusioni cui è giunta la C.T.R., confermatrice della legittimità integrale dell'avviso di accertamento impugnato, si evince che il Giudice di appello abbia implicitamente rigettato le eccezioni formali svolte dal contribuente avverso l'atto impositivo.

7. Alla luce dei superiori principi va, altresì, dichiarato inammissibile il secondo motivo per assoluto difetto di specificità non avendo il ricorrente neppure indicato quando e come avesse proposto la questione in giudizio né il contenuto della sentenza di primo grado alla quale pure si riporta. Egualmente inammissibili poi i vizi di mancanza di motivazione dedotti in relazione al primo e al terzo motivo. Sulle questioni dedotte, infatti, il Giudice di appello ha, sia pure succintamente ovvero implicitamente, motivato.

8. Il primo e il terzo motivo, da trattarsi congiuntamente perché connessi, sono, invece, fondati sotto il dedotto vizio di violazione di legge e di omesso esame di un fatto.

8.1. Secondo la giurisprudenza, consolidata di questa Corte, (v. ex plurimis, di recente, Cass. n. 4838 del 23/02/2024) "In tema di imposte sui redditi, l'accertamento del reddito con metodo sintetico, ex art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973, non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito, determinato o determinabile sinteticamente, è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta e, più in generale, che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore". Si è, poi, condivisibilmente, specificato (v. Cass., Sez.5, n. 21700 del 08/10/2020) che "Nel contenzioso tributario conseguente ad accertamenti sintetici-induttivi mediante cd. redditometro, per la determinazione dell'obbligazione fiscale del soggetto passivo d'imposta costituisce principio a tutela della parità delle parti e del regolare contraddittorio processuale quello secondo cui all'inversione dell'onere della prova, che impone al contribuente l'allegazione di prove contrarie a dimostrazione dell'inesistenza del maggior reddito attribuito dall'Ufficio, deve seguire, ove a quell'onere abbia adempiuto, un esame analitico da parte dell'organo giudicante, che non può pertanto limitarsi a giudizi sommari, privi di ogni riferimento alla massa documentale entrata nel processo relativa agli indici di spesa".

Infine, con specifico riferimento all'indice di spesa costituito dal possesso di cavalli, questa Corte, in più di un'occasione, ha ribadito che costituisce indice di particolare capacità contributiva, ai sensi del D.M. 10 settembre 1992, non il generico possesso di cavalli, ma solo di quelli da equitazione (categoria in cui sono compresi sia i cavalli da concorso ippico sia quelli da maneggio) o da corsa, in ragione della particolare cura ed addestramento che gli stessi richiedono.

In applicazione di tale principio, la Corte ha escluso che costituisca indice di particolare capacità contributiva il possesso di cavalli qualificati come 'fatrici adibiti a passeggiate, osservando come tale attività non possa farsi rientrare, neppure in via ermeneutica, nell'equitazione (sia da 'concorso' che da 'maneggio' come specificato dalla prassi, in particolare la circolare n. 27 del 1981) la quale presuppone l'arte e la tecnica del cavalcare e, nella sua accezione sportiva, l'attività dell'andare a cavallo nelle sue diverse specialità (Sez. 5, n. 3254 del 5/02/2024, che in motivazione riprende Sez. 6 - 5, n. 21335 del 21/10/2015; cfr. anche Sez. 5, 4814/2022 del 21/07/2021).

8.2 Nel caso in esame, il Giudice di appello, pur enunciando i principi dettati da questa Corte in tema di redditometro, non ne ha poi fatto concreta corretta applicazione. Pur a fronte dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice di primo grado sulla tipologia di cavalli di proprietà del contribuente con esclusione che gli stessi fossero da corsa ovvero da equitazione, la C.T.R. non ha sostanzialmente dato ingresso alla prova contraria offerta dal contribuente (quali il certificato

dell'ASL, il decreto di archiviazione del Gip e quant'altro indicato in ricorso) omettendone del tutto l'esame e fondandosi sulle risultanze, peraltro generiche, del verbale della Guardia di finanza.

9. Il quinto motivo di ricorso è assorbito in virtù della cassazione della sentenza impugnata con rinvio al giudice del merito che dovrà procedere a nuova liquidazione delle spese in relazione all'esito globale del giudizio.

10. In conclusione, in accoglimento dei soli primo e terzo motivo di ricorso, per quanto di ragione, inammissibili i restanti, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Sicilia-Messina, in diversa composizione, affinché proceda al riesame in adesione ai principi sopra esposti e regoli le spese di questo giudizio.

La Corte

P.Q.M.

accoglie, come in motivazione, il primo e il terzo motivo di ricorso, inammissibili i restanti, cassa la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Sicilia-Messina, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese di questo giudizio.

(Omissis)

