

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 5 dicembre 2022, n. 35625

Svolgimento del processo

1. Con sentenza del 30 settembre 2015, la Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza di primo grado, con la quale era stato accolto il ricorso proposto da A.A. avverso l'avviso di accertamento n. xxx, in materia di IRAP, IRPEF ed IVA, in relazione al periodo d'imposta anno 2006, in quanto i presunti maggiori ricavi non dichiarati per Euro 751.310,00 erano correlati soltanto ad una presunzione semplice e mancavano valide ragioni atte a dimostrare la maggiore pretesa fiscale.
2. La Commissione tributaria regionale ha ritenuto insufficiente, ai fini probatori, il fatto noto, su cui poggiava l'unica presunzione supersemplice che aveva generato il maggior reddito accertato induttivamente e che era rappresentato dalla intervenuta rivendita da parte di B.B. di una unità immobiliare ad un prezzo significativamente più alto (Euro 550.000,00) rispetto a quello corrisposto, a A.A. in sede di acquisto (Euro 284.538,00), alla luce della distanza di tempo intercorso fra l'acquisto e la rivendita dell'immobile; delle migliorie che la B.B. poteva avere apportato all'immobile; del fatto che i prezzi di vendita risultavano in linea con i valori OMI relativi al periodo di imposta in cui erano stati stipulati i preliminari di compravendita; della circostanza che la B.B. avesse assoggettato regolarmente ad imposizione la plusvalenza realizzata con la fortunata speculazione.
3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.
4. A.A. resiste con controricorso.
5. Entrambe le parti hanno depositato memorie.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo ed unico motivo deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, dell'art. 2697 c.c., nonché del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 32: non era vero quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale che l'accertamento fosse stato fondato solo sulla presunzione supersemplice riguardante il fatto noto dello iato economico tra il prezzo di vendita dell'immobile alla B.B. nel 2006 e quello di successivo rivendita dello stesso nel 2009, in quanto l'accertamento in esame era stato fondato anche sulla significativa incongruenza della redditività del contribuente (imprenditore individuale) rispetto agli studi di settore pertinenti; la Commissione non aveva considerato l'argomentazione erariale secondo cui vi era stato un trend decrescente dei prezzi di vendita del mercato immobiliare a partire dagli anni 2006/2007 e che le quotazioni del 2006 erano superiori a quelle del 2009, come documentato con riferimento a precise valutazioni dell'Osservatorio FIAIP; la sentenza fiorentina aveva affermato che la B.B. poteva avere apportato delle sostanziali migliorie all'immobile compravenduto in termini del tutto possibilistici ed in completa mancanza di allegazione documentale da parte del contribuente; la Commissione tributaria regionale aveva valorizzato il contratto preliminare di vendita che era inutilizzabile perché documento pacificamente non esibito in ottemperanza all'invito inoltrato dall'Ufficio precedente; non era stata data la prova che effettivamente la B.B. avesse regolarmente assoggettato ad imposizione la plusvalenza realizzata con la vendita



dell'immobile, dovendosi piuttosto segnalare che, in quanto abitazione principale, era escluso, anche in astratto, l'applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR n. 917/1986 in materia di plusvalenze.

1.1 Il motivo è inammissibile.

1.2 Deve premettersi che, nell'ipotesi in esame, dove il contribuente non ha ottemperato all'invito di esibire la documentazione specificamente richiestagli, i poteri accertativi dell'Ufficio trovano fondamento nel D.P.R. n. 600 del 1973 art. 3, comma 2, lettera d-bis,. A tal fine l'Ufficio, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, determina il reddito complessivo del contribuente, con facoltà di ricorso a presunzioni c.d. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale può fornire elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o che è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio (cfr. Cass., 20 gennaio 2017, n. 1506; Cass., 16 luglio 2020, n. 15167).

Non è, pertanto, condivisibile la sentenza impugnata nella parte in cui afferma, nell'ultima pagina della sentenza impugnata, che le presunzioni supersemplici non debbono favorire una "irragionevole conclusione" (ovvero non debbono condurre a conclusioni non provate), in quanto tale argomentazione, invero, si pone in contrasto con il principio di diritto innanzi richiamato, in quanto non tiene conto che, a fronte degli elementi acquisiti dall'Ufficio, l'onere della prova grava sul contribuente, che è tenuto a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o che è stato prodotto in misura inferiore.

1.3 Ciò posto, la Commissione tributaria ha, tuttavia, ritenuto insufficiente, ai fini probatori, il fatto noto, su cui poggiava l'unica presunzione, definita supersemplice, rappresentato dalla intervenuta rivendita da parte di B.B. di una unità immobiliare ad un prezzo significativamente più alto (Euro 550.000,00) rispetto a quello corrisposto, a A.A. in sede di acquisto (Euro 284.538,00), alla luce di tutta una serie di elementi specificamente indicati: 1) la distanza di tempo intercorso fra l'acquisto e la rivendita dell'immobile; 2) le migliorie che la B.B. poteva avere apportato all'immobile; 3) il fatto che i prezzi di vendita risultavano in linea con i valori OMI relativi al periodo di imposta in cui erano stati stipulati i preliminari di compravendita; 4) la circostanza che la B.B. avesse assoggettato regolarmente ad imposizione la plusvalenza realizzata con l'atto di vendita stipulato nel 2009 (cfr. pag. 4 della sentenza impugnata), realizzando, in tal modo, un accertamento dei fatti, che meritava di essere censurato, non già sotto il profilo di violazione di legge, ma ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, posto che "In tema di ricorso per cassazione, il vizio di motivazione riconducibile all'ipotesi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, concerne esclusivamente l'accertamento e la valutazione dei fatti rilevanti ai fini della decisione della controversia, non anche l'interpretazione o l'applicazione di norme giuridiche che, invece, in quanto prospettabili come vizio relativo ad una disposizione di natura processuale, ricade sotto il profilo dell'errore di diritto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3" (Cass., 15 dicembre 2014, n. 26292).

1.4 Questa Corte, di recente, ha precisato che "i parametri di gravità, precisione e concordanza sono insuscettibili di essere assunti in categorie astratte e generalizzabili, potendosi solo dire che il requisito della gravità si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre nel senso che l'esistenza del fatto ignoto dev'essere desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; che il requisito della precisione impone che i fatti noti, da cui muove il ragionamento probabilistico, ed il percorso che essi seguono non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica; che il requisito della concordanza postula che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto. E tuttavia concretizzazione dei suddetti parametri,



cioè la loro traduzione in strumenti operativi per la soluzione delle concrete controversie costituisce oggetto di un giudizio di fatto che è affidato al giudice di merito, il quale deve fornire una motivazione adeguata del proprio ragionamento decisorio di tipo presuntivo. E' dunque preferibile ritenere che il libero convincimento del giudice di merito in tema di presunzioni, come si è detto, sia sindacabile in sede di legittimità nei ristretti limiti di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e cioè per mancato esame di fatti storici, anche quando veicolati da elementi indiziari non esaminati e dunque non considerati dal giudice sebbene decisivi, con l'effetto di invalidare l'efficacia probatoria delle altre circostanze sulle quali il convincimento è fondato, onde la ratio decidendi venga a trovarsi priva di base (cfr. Cass., 27 agosto 2018, n. 21223; Cass., 7 luglio 2016, n. 13922), nonché quando la motivazione non sia rispettosa del "minimo costituzionale", come nel caso di contraddittorietà insanabile, qualora il giudice di merito dapprima non esamini le prove richieste dalla parte, né per accoglierle né per rigettarle, e poi rigetti la domanda ritenendola indimostrata (cfr. Cass., 20 aprile 2017, n. 9952), con l'effetto sostanziale di precludere alla parte la possibilità di assolvere l'onere probatorio sulla base di motivazioni apparenti o perplesse (cfr. Cass., 22 giugno 2016, n. 12884)" (Cass., 19 aprile 2021, n. 10253, in motivazione).

Questa Corte ha pure affermato che "In tema di presunzioni, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione, concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360 c.p.c., n. 3 (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso art. 360), competendo alla Corte di cassazione controllare se la norma dell'art. 2729 c. c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di declamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione concreta; nondimeno, per restare nell'ambito della violazione di legge, la critica deve concentrarsi sull'insussistenza dei requisiti della presunzione nel ragionamento condotto nella sentenza impugnata, mentre non può svolgere argomentazioni dirette ad infirmarne la plausibilità (criticando la ricostruzione del fatto ed evocando magari altri fatti che non risultino dalla motivazione), vizio valutabile, ove del caso, nei limiti di ammissibilità di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5" (Cass., 30 giugno 2021, n. 18611).

1.5 Sulla premessa, dunque, che il controllo che la Corte esercita in funzione della legalità della decisione non consente di riesaminare e di valutare autonomamente il merito della causa, così come a sua volta il controllo di logicità non consente alla parte di censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendo alla stessa una sua diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione da parte del giudice di legittimità degli accertamenti di fatto compiuti dal giudice di merito, va rilevato che l'Agenzia delle Entrate censura impropriamente l'impugnata decisione sotto l'aspetto della violazione e falsa applicazione di legge, senza nemmeno evidenziare l'errore che la Commissione territoriale avrebbe commesso nell'applicazione delle norme richiamate, giacché sotto questa angolazione la decisione presa dal giudice territoriale si rivela immune da rilievi laddove ha ritenuto, nell'esercizio della potestà di apprezzamento delle prove che gli compete in via esclusiva, che il quadro circostanziale dedotto dall'Ufficio non fosse idoneo a suffragare l'accertamento analitico induttivo da esso operato, perché superato dalla prova contraria, pure presuntiva, ricavata dai fatti specificamente descritti nell'ultima pagina della sentenza impugnata.

2. In conclusione, il ricorso va rigettato e l'Agenzia ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dal controricorrente e liquidate come in dispositivo.

Non vi è luogo a pronuncia sul raddoppio del contributo unificato, perché il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la



stessa (ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile), disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare - ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1 bis del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.200,00, per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

