

Sentenza del 12/03/2025 n. 6546 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con la sentenza n. 401/03/17 del 02/11/2017, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto da A.A. avverso la sentenza n. 658/01/16 della Commissione tributaria provinciale di Perugia (di seguito CTP), che aveva rigettato il ricorso proposto dal contribuente avverso un avviso di accertamento per IRPEF, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2011.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa, l'avviso di accertamento riguardava, per quanto ancora interessa in questa sede, due operazioni immobiliari, con il recupero di maggiori imposte da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1.1.1. La prima operazione immobiliare riguardava A.A., da un lato, e B.B. e C.C., dall'altro (di seguito, cessione CT). In data 31/12/2008 veniva stipulato tra le parti un preliminare di vendita di immobile da costruire per il prezzo di Euro 130.000,00;

detto preliminare veniva confermato in data 21/12/2010 con maggiorazione della caparra e in data 24/11/2011 veniva stipulato atto di vendita per il prezzo indicato di Euro 90.000,00, con un recupero d'imposta di Euro 40.000,00.

1.1.2. La seconda operazione immobiliare riguardava A.A., da un lato, e D.D. e E.E., dall'altro (di seguito, cessione FG). In data 31/03/2009 veniva stipulato tra le parti un preliminare di permuta con il quale i sig.ri D.D. e E.E. cedevano al sig. A.A. un terreno edificabile per il prezzo di Euro 250.000,00 a fronte dell'acquisto di tre appartamenti con garage del valore di Euro 485.000,00. Al preliminare era seguita la stipula di due distinti atti di vendita: in data 07/09/2010 la vendita del terreno edificabile per un prezzo dichiarato di Euro 80.000,00; in data 27/07/2011 la vendita degli immobili per un prezzo dichiarato di Euro 280.000,00. Tale ultima somma era quella effettivamente versata dai sig.ri D.D. e E.E. al sig. A.A. quale differenza di valore tra gli immobili oggetto di permuta, non avendo essi ricevuto nulla al momento della vendita del terreno edificabile. Ciò conduceva ad un recupero d'imposta di Euro 250.000,00.

1.2. La CTR accoglieva l'appello di A.A. evidenziando che: a) con riferimento alla cessione FG, i contratti definitivi facevano riferimento a due distinte vendite, con conseguente regolare assolvimento dell'IVA per la differenza di prezzo; b) con riferimento alla cessione CT, la diminuzione del prezzo pattuito rispetto al preliminare di vendita trovava giustificazione nella

ritardata alienazione del bene, non essendovi comunque prova della percezione di un introito superiore a quello dichiarato.

Avverso la sentenza di appello l'Agenzia delle entrate (di seguito AE) proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

A.A. resisteva con controricorso.

Con ordinanza interlocutoria n. 6068 del 06/03/2024, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per l'eventuale trattazione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso AE deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell' art. 39 , primo comma, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , nonché degli artt. 2697 , 2727 e 2729 cod. civ., per avere la CTR, con riferimento alla cessione CT, erroneamente valutato gli elementi indiziari forniti dalle parti, con conseguente inversione dell'onere della prova.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'accertamento tributario, sia con riferimento all'imposizione diretta che all'IVA, può fondarsi anche su presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e 2697, secondo comma cod. civ. (cfr. Cass. n. 10615 del 19/04/2024 ; Cass. n. 14237 del 07/06/2017 ; Cass. n. 9784 del 23/04/2010).

1.2.1. Va, altresì, ricordato che "La prova presuntiva (o indiziaria) esige che il giudice prenda in esame tutti i fatti noti emersi nel corso dell'istruzione, valutandoli tutti insieme e gli uni per mezzo degli altri" (Cass. n. 3703 del 09/03/2012). In particolare, il giudice "è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi" (così Cass. n. 9059 del 12/04/2018 ; si vedano altresì Cass. n. 18822 del 16/07/2018 ; Cass. n. 27410 del 25/10/2019).

1.3. La sentenza impugnata non si è conformata ai superiori principi di diritto. Invero, da un lato, la CTR ha omesso di considerare la portata indiziaria dell'effettivo ammontare del prezzo di vendita derivante dall'originario contratto preliminare inter partes nonché dalla successiva scrittura integrativa prodotta in giudizio da AE (laddove non è stato modificato il prezzo di vendita); dall'altro, ha dato prevalenza all'importo indicato nel contratto definitivo di vendita fondando il proprio convincimento su mere affermazioni (il ritardo nella consegna del bene) non suffragate da alcun elemento indiziario concernente la effettiva volontà delle parti, così di fatto invertendo l'onere probatorio gravante sul contribuente.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta la nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 e 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR, con riferimento alla cessione FG reso motivazione illogica o, comunque, denotante un chiaro vizio di extrapetizione. Invero, a fronte della ripresa riguardante la omessa dichiarazione di ricavi ai fini delle imposte dirette (euro 250.000,00, costituenti, da un lato, il prezzo del terreno e, dall'altro, quota parte degli immobili ceduti), il giudice di appello ha esclusivamente motivato in ordine alla regolarità del trattamento IVA.

1.4. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la CTR ignorato le circostanze fattuali su cui sussisteva il conflitto tra le diverse tesi delle parti.

Il secondo motivo è fondato mentre il terzo resta assorbito.

1.5. La motivazione resa dalla CTR è obiettivamente illogica e del tutto avulsa dalla questione sottoposta all'attenzione del giudice di appello.

1.6. Invero, non è dubbio, anche in ragione della trascrizione in ricorso dell'avviso di accertamento, che oggetto del giudizio sono unicamente i ricavi non dichiarati nel 2011 in relazione all'acquisto del terreno, avendo i sig.ri D.D. e E.E. incassato in data 27/07/2011 l'assegno versato dal contribuente a garanzia. Non è, invece, in contestazione l'IVA non fatturata da A.A. in relazione al prezzo di vendita del predetto bene, atteso che la stessa è stata contestata con riferimento all'anno d'imposta 2010.

1.7. Ne consegue che, indipendentemente dalla corretta qualificazione giuridica da dare a tale operazione (permuta o duplice vendita), pure oggetto di contestazione da parte di AE, resta il fatto che la CTR ha deciso in ordine a questioni non sottoposte alla sua valutazione e precisamente: a) in ordine all'effettivo pagamento dell'IVA riguardante l'intera operazione immobiliare, non oggetto di contestazione; b) in ordine al corretto riconoscimento di un costo (l'esborso di Euro 250.000,00 per l'acquisto del terreno edificabile) mai oggetto di accertamento, riguardando quest'ultimo la mancata appostazione di un ricavo (il versamento di Euro 250.000,00 effettuato da D.D. e E.E. in favore di A.A.).

1.8. La palese incongruenza della motivazione resa dalla CTR rispetto alle contestazioni mosse dall'impugnato avviso di accertamento implica la nullità della sentenza in parte qua.

In conclusione, vanno accolti il primo e il secondo motivo di ricorso, rigettato il terzo; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 22 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 12 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza