

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 14/12/2022) 10/03/2023, n. 7202

**PROVA IN GENERE IN MATERIA CIVILE** › Onere della prova

**SPESE GIUDIZIALI CIVILI**

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente -

Dott. MANZON Enrico - Consigliere -

Dott. LA ROCCA Giovanni - rel. Consigliere -

Dott. HMEJAK Tania - Consigliere -

Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21668/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO. (ADS80224030587) che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

██████████ Srl, elettivamente domiciliata in ROMA VIA ██████████ presso lo studio dell'avvocato ██████████ ██████████ che la rappresenta e difende unitamente agli avvocati ██████████ ██████████;

- controricorrente -

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. TORINO n. 246/2016 depositata il 22/02/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/12/2022 dal Consigliere GIOVANNI LA ROCCA.

## Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate, a seguito di controllo nei confronti della ██████████ Srl operante nel settore delle costruzioni, ha emesso avviso di accertamento per l'anno 2006 muovendo una serie di rilievi, tra cui l'omessa contabilizzazione di ricavi per Euro 5.683.594,42 (rilievo n. 2) "per incoerenza dei prezzi dichiarati dalla società con quelli applicabili in base alla convenzione" tra il Comune di (Omissis), nel quale era avvenuta la costruzione di un complesso residenziale di n. 51 villette, e la Provana Spa, proprietaria del terreno, poi ceduto alla ██████████ Srl.

A seguito di conciliazione sono stati definiti dalle parti tutti i rilievi tranne il n. 2.

La Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Torino, con sentenza n. 104/2012, ha accolto il ricorso

della contribuente, con riguardo a quest'ultimo rilievo, dichiarando per il resto la cessazione della materia del contendere.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello che la Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Piemonte ha respinto, osservando, in primo luogo, che il procedimento penale promosso nei confronti del legale rappresentante della società, per i reati di omessa contabilizzazione e dichiarazione infedele, era stato archiviato con la motivazione che i maggiori elementi positivi di reddito erano stati accertati dall'Ufficio applicando i prezzi medi a metro quadro, praticati nella stessa zona, dalle più conosciute agenzie immobiliari, senza considerare che la costruzione era avvenuta in edilizia convenzionata.

La CTR ha aggiunto che non era possibile alcun richiamo al "valore normale" degli immobili perchè la costruzione era avvenuta in edilizia convenzionata e, in base all'art. 28 della Convenzione, il prezzo massimo di prima cessione delle villette era pari ad Euro 1.810 per metro quadro, cosicché sicuramente il prezzo applicabile era inferiore a quello considerato dall'Ufficio nella determinazione dei ricavi, tanto più che, ai sensi dell'[art. 18](#) comma 5 [D.P.R. n. 380 del 2001](#), la pattuizione in violazione dei prezzi stabiliti dalla convenzione stipulate con l'ente locale è nulla per la parte eccedente.

Avverso questa pronunzia propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a tre motivi.

Resiste con controricorso la XXXXXXXXXX Srl.

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli [artt. 132](#) comma 2 n. 4 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., [36](#) comma 2 n. 4 e 61 [D.Lgs. n. 546 del 1992](#), in relazione all'[art. 360](#) comma 1 n. 4 c.p.c., perchè la sentenza ha una motivazione solo apparente non avendo considerato le peculiarità concrete della fattispecie.

In particolare, secondo la ricorrente, il decreto di archiviazione non aveva escluso la rilevanza presuntiva, sul piano tributario, degli elementi adottati dall'Amministrazione; inoltre, l'Ufficio aveva seguito una metodologia più complessa del mero riferimento al "valore normale", tenendo conto anche della antieconomicità della gestione di impresa (il costo del costruito risultava superiore ai ricavi dichiarati) nonché della contabilizzazione di finanziamenti infruttiferi dei soci (che potevano dissimulare la reimmisione nelle casse sociali di denaro non registrato in contabilità) e rettificando i ricavi secondo valori pari o inferiori al prezzo di Euro 1.810,00 fissato dalla convenzione.

La doglianza è infondata.

1.1. E' noto che, a seguito della riformulazione dell'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dall'[art. 54](#) del [D.L. 22 giugno 2012, n. 83](#), conv. in [L. 7 agosto 2012, n. 134](#), applicabile *ratione temporis* anche alla sentenza in esame, il vizio motivazionale deve essere considerato, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'[art. 12](#) preleggi, alla stregua del "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione ([Cass. sez. un. 8053 e 8054 del 2014](#)), precisandosi ulteriormente che di "motivazione apparente" o di "motivazione perplessa e incomprensibile" può parlarsi laddove essa non renda "percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice" ([Cass. sez. un. 22232 del 2016](#); [Cass. n. 9105 del 2017](#)).

1.2. Nel caso di specie, il provvedimento impugnato raggiunge la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'[art. 111](#) comma 6 Cost.: la motivazione esiste, è oggettivamente intelligibile, riportando specificamente gli elementi che hanno indotto a condividere la decisione di primo grado e a non condividere l'assunto dell'Ufficio, consistenti, in sostanza, nel rilievo della inadeguatezza dell'accertamento di maggiori ricavi sulla base di un prezzo "normale" o di mercato poichè la vendita delle villette era vincolata ad un prezzo massimo di Euro 1.810,00 per metro quadro.

2. Con il secondo motivo si deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 5, consistente, in particolare, nel fatto che a) il recupero a tassazione non si fondava sul confronto dei prezzi dichiarati con quelli desumibili dai valori normali, ma considerava una pluralità di elementi quali l'incoerenza dei prezzi dichiarati con quelli risultanti dalla convenzione, il costo del costruito superiore ai ricavi dichiarati, l'esistenza di finanziamenti infruttiferi dei soci, b) la rettifica dei ricavi dichiarati era avvenuta nei limiti del prezzo predeterminato di Euro 1.810,00 e, cioè, per il prezzo di Euro 1.650,00 a metro quadro per gli immobili acquistati "sulla carta" nel 2004 e per il prezzo di Euro 1.810,00 per quelli venduti tra il 2005 e 2006.

La controricorrente eccepisce l'inammissibilità della doglianza, finalizzata a rimettere in discussione l'apprezzamento in fatto del giudice di merito, incensurabile in quanto tale nel giudizio di legittimità.

2.1. Il motivo è inammissibile perchè la censura non è riconducibile al paradigma di cui all'[art. 360](#) c.p.c., n. 5, che deve riguardare un " fatto decisivo per il giudizio" ossia un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, ovvero un fatto storico considerato nella sua oggettiva esistenza, senza che possano considerarsi tali nè le singole questioni decise dal giudice di merito, nè i singoli elementi di un accadimento complesso, comunque apprezzato, nè le mere ipotesi alternative, nè le singole risultanze istruttorie (Cass. n. 10525 del 2022; Cass. n. 2268 del 2022; Cass. n. 13578 del 2020).

3. Con il terzo motivo deduce violazione e/o falsa applicazione degli [artt. 115](#) e [116](#) c.p.c., 1362, 2697 e 2729 c.c., 39 comma 1 lett. d) e 40 D.P.R. n. 600/1973, 54 comma 5 [D.P.R. n. 633 del 1972](#), 25 [D.Lgs. n. 446/1997](#), 654 c.p.p., [20 D.Lgs. n. 74 del 2000](#) e 18 comma 5 [D.P.R. n. 380 del 2001](#), in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3., perchè la CTR aveva valutato gli elementi dedotti dall'Ufficio singolarmente e non nella loro globalità, aveva ritenuto inidoneo ai fini dell'accertamento il dato della antieconomicità evidenziato (costi maggiori dei ricavi), in assenza di valide giustificazioni da parte del contribuente, aveva considerato come res iudicata il precedente penale.

Il motivo è fondato.

3.1. Secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, una volta contestata dall'erario l'antieconomicità di un comportamento posto in essere dal contribuente, poichè assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombe sul medesimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni, essendo - in difetto - pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione, ai sensi degli [artt. 39](#) del [D.P.R. n. 600 del 1973](#) e 54 del [D.P.R. n. 633 del 1972](#). (Cass. n. 21128 del 2021; Cass. n. 6918 del 2013).

3.2. Così, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, l'Amministrazione finanziaria può desumere in via induttiva, ai sensi dell'[art. 39](#), comma 1, lett. d), del [D.P.R. n. 600 del 1973](#) e dell'[art. 54](#), commi 2 e 3, del [D.P.R. n. 633 del 1972](#), sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombando su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni (Cass. n. 35713 del 2022; Cass. n. 24578 del 2022).

3.3. Nel caso di specie, il dato dell'antieconomicità, rappresentato da un costo del venduto superiore ai ricavi dichiarati, che costituiva il più immediato e vistoso segnale di anomalia della condotta economica dell'imprenditore, è stato del tutto trascurato dalla CTR che, sulla scorta di quanto risultante del decreto penale di archiviazione, ha considerato soltanto il tema del "valore normale" degli immobili.

3.4. Invero, il provvedimento di archiviazione pronunciato in sede penale ex art. 408 c.p.p. non rientra tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata nel processo tributario, giusta disposto degli artt. 654 c.p.p. e 12 della L. 516/82. (Cass. n. 3423 del 2021) e non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice tributario, poichè, a differenza della sentenza pronunciata all'esito del dibattimento, detto decreto ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo ad alcuna preclusione, non rientrando nemmeno tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata giusta il disposto dell'art. 654 c.p.p. (Cass. n. 16649 del 2020).

3.5. Il precedente reso in sede penale, quindi, non condizionava nè limitava il ragionamento presuntivo che il Giudice tributario avrebbe dovuto svolgere, ai sensi dell'art. 2729 c.c., ammettendo solo presunzioni "gravi, precise e concordanti", laddove il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza", richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi (Cass. n. 9054 del 2022).

3.6. Nel caso di specie, invece, la CTR ha trascurato tutti gli altri elementi (non solo l'antieconomicità ma anche, per esempio, la contabilizzazione di finanziamenti infruttiferi dei soci) per concentrarsi soltanto sul confronto tra i prezzi dichiarati e il "valore normale", rendendo così un accertamento solo parziale in violazione delle regole che presidiano la materia.

4. Conclusivamente, deve accogliersi il terzo motivo, rigettati gli altri, e, cassata la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto, deve rinviarsi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

## **P.Q.M.**

accoglie il terzo motivo, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

## **Conclusione**

Così deciso in Roma, il 14 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 10 marzo 2023