

Civile Ord. Sez. 5 Num. 6874 Anno 2023

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: LA TORRE MARIA ENZA

Data pubblicazione: 08/03/2023

ORDINANZA

sul ricorso 25588-2015 proposto da:

CARLO NICOLA LUCIANI, rappresentato e difeso dall'Avv. Alessandro Riccioni, ed elettivamente domiciliato presso il suo studio in Roma, Viale Bruno Buozzi n. 49,

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 3668/13/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA, depositata il 26/08/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 25/01/2023 dal Consigliere Relatore Dott. MARIA ENZA LA TORRE.

Ritenuto che:

Carlo Nicola Luciani ricorre per la cassazione della sentenza della CTR della Lombardia, che in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per Irpef Iva e Irap anno 2008, ha respinto l'appello del contribuente, confermando la decisione di primo grado. Con l'avviso di accertamento impugnato, preso atto di un procedimento penale della Procura di Matera e sulla base dei versamenti e prelevamenti su conto corrente, veniva determinato, ex art. 32 dpr 600/73, un reddito d'impresa in relazione al commercio di opere d'arte imputato in capo al contribuente. Questi per contro si dichiarava mero collezionista, che cedeva solo occasionalmente opere d'arte, escludendo la pendenza di un processo penale a suo carico e affermando che le cifre contestate erano oggetto di un prestito di un amico di lunga data (Alessandro Zodo).

La CTP di Milano rigettava il ricorso, ritenendo che la pluralità di elementi forniti dall'Ufficio fossero idonei a qualificare il contribuente come commerciante d'arte, non ritenendo plausibile la giustificazione circa gli ingenti importi trasferiti da Alessandro Zodo.

La CTR ha confermato la corretta qualificazione come imprenditore del Luciani, preso atto della cadenza regolare con cui negli anni avvenivano le transazioni di opere d'arte per importi notevoli, in aggiunta agli altri elementi forniti dall'Ufficio (interviste, partecipazioni a incontri in tale veste, coinvolgimento in procedimento penale), idonei ad escludere la ricorrenza della figura del collezionista. Ha conseguentemente ritenuto legittimo l'accertamento ex art. 32 dpr 600/73, tenuto

conto che anche Alessandro Zodo era coinvolto nel mercato di opere d'arte e non è risultato, a seguito di indagini, titolare di somme tali da consentire i consistenti prestiti, come sostenuto dal contribuente. Pertanto, ritenuto motivato l'accertamento, senza necessità di allegazione degli atti dei quali è stato riportato il contenuto essenziale, e inapplicabile il termine dilatorio di 60 giorni per la notifica dell'accertamento, trattandosi di accertamento cd. a tavolino, ha respinto l'appello.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate. Il ricorrente ha depositato memoria, rilevando la pendenza della questione di costituzionalità sollevata dalla CTP di Arezzo con l'ordinanza 150/2021 che allega, incidente sul presente giudizio, del quale chiede il rinvio.

Considerato che:

1. Va preliminarmente rilevato che non è necessario provvedere sul richiesto rinvio della trattazione della causa in relazione alla pendenza della questione di costituzionalità dell'art. 32 d.P.R. 600/1973, essendosi la Corte pronunciata, con la sentenza n. 10 del 2023 sulla questione.

2. Col primo motivo si deduce violazione dell'art. 12 co. 7 l. 212/2000 e del principio di rilevanza comunitaria dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, ex art. 360, n. 3 c.p.c..

Il motivo è infondato, avendo la CTR correttamente ritenuto, aderendo alla consolidata giurisprudenza di questa Corte, che il termine dilatorio di 60 gg. prima della notifica dell'accertamento, previsto dalla norma invocata, è inapplicabile a fattispecie, come quella in esame, in cui non vi è stata attività di verifica nella sede del contribuente, trattandosi



di accertamento in base a documentazione presentata dalla parte e risultanze di indagini bancarie.

2.1. Quanto alla mancata attivazione del contraddittorio per l'accertamento relativo anche a IVA, va ribadito che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. "a tavolino" effettuate nei confronti di terzi, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati", ma la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere – non adempiuto nella fattispecie- di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (*ex multis* Cass. n. 20436 del 19/07/2021).

2.2. Né sussiste, come dedotto, un obbligo generalizzato di attivare un contraddittorio endoprocedimentale, in quanto in tema di procedimento tributario, l'obbligatorietà del detto contraddittorio, codificato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali della U.E., pur costituendo un diritto fondamentale del contribuente e principio fondamentale dell'ordinamento europeo, in quanto espressione del diritto di difesa e finalizzato a consentire al contribuente di manifestare preventivamente il suo punto di vista in ordine agli elementi su cui l'Amministrazione intende fondare la propria decisione, non è assunto dalla giurisprudenza della CGUE in termini assoluti e formali, ma può soggiacere a restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, a obiettivi di interesse generale, sicché, nell'ambito tributario, non investe l'attività di indagine e di acquisizione di elementi probatori, svolta dall'Amministrazione fiscale (Cass. 14628/2020).

5

3. Vanno quindi esaminati prioritariamente, per ragioni logiche, il terzo, quarto e quinto motivo del ricorso: col terzo motivo si deduce violazione dell'art. 55 dpr 917/1986, ex art. 360 n. 3 c.p.c., risultando che nell'anno 2008 il Luciani aveva effettuato solo tre vendite e che per l'anno 2007 è pendente ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia, soccombente nei gradi di merito; col quarto motivo si deduce violazione dell'art. 4 dpr 633/1972, ex art. 360 n. 3 c.p.c.; col quinto motivo si deduce violazione degli artt. 2 e 5 bis d.lgs. 446/1997, essendo diversa la base imponibile ai fini Irap, ex art. 360 n. 3 c.p.c..

3.1. Premesso che per l'annualità 2007 il ricorso per cassazione è stato definito con decreto n. 23017/22 del 25.7.22 a seguito di definizione agevolata ex art. 6 d.l. 119/2018 (causa RG 13124/15), con conseguente irrilevanza in relazione alla presente causa, l'esame dei superiori motivi deve essere preceduta dalla qualificazione del contribuente, se come mercante d'arte, e quindi come imprenditore, come preteso dall'Agenzia, o come collezionista, come dedotto dal ricorrente, quale soggetto privato che occasionalmente effettua transazioni aventi ad oggetto opere d'arte, essendo diversi i risvolti fiscali derivanti dalla attribuzione della prima o della seconda qualifica.

3.2. Come più diffusamente si dirà al punto 4.6., nella prima ipotesi, sarà applicabile la disciplina di cui all'art. 55 TUIR, che indica il reddito d'impresa quale reddito derivante da un "esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. [quale attività intermediaria nella circolazione dei beni] anche se non organizzate in forma di impresa", nonché all'art. 32 dpr 600/73 in materia di prelevamenti e versamenti su conti correnti bancari e delle relative presunzioni; nel secondo caso, se si

25

individua nel soggetto uno speculatore occasionale, risulterebbe applicabile l'art. 67, c. 1, lett. i) del TUIR, secondo cui i redditi derivanti da attività commerciali non abituali costituiscono redditi diversi; se invece si tratta di transazione occasionale di privato collezionista non vi è alcun obbligo dichiarativo.

3.3. Con riferimento alla qualificazione del soggetto come imprenditore va preliminarmente rilevato che la legislazione fiscale e quella civilistica non sono coincidenti: l'art. 2082 c.c. considera imprenditore chi svolge un'attività economica organizzata in modo professionale, mentre l'art. 55 TUIR non richiede il requisito dell'organizzazione, ma la mera professione abituale delle attività di cui all'art. 2195 c.c., anche non svolta in modo esclusivo.

3.4. È pacifico nella giurisprudenza di questa Corte -anche sulla base della normativa e della giurisprudenza unionale in materia di IVA- che la nozione civilistica e quella tributaristica di "imprenditore commerciale" divergono per un aspetto essenziale, ossia quello della necessità dell' "organizzazione", essendo tale requisito indispensabile per il diritto civile, non indispensabile per quello tributario, ai fini del quale è sufficiente la "professionalità abituale" dell'attività economica, anche senza l' "esclusività" della stessa (v. sul piano normativo gli artt. 55, già 51, TUIR, 4, d.P.R. 633/1972; nella giurisprudenza di questa Corte, Sez. 5, Sentenza n. 19237 del 07/11/2012; Sez. 5 Sentenza n. 25777 del 05/12/2014; n. 8982 del 06/04/2017; n. 15021/2020; n. 36502 2022).

La giurisprudenza ha in più occasioni ribadito che l'art. 55 del T.U.I.R. intende come tale l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate dall'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa, e prescinde

quindi dal requisito organizzativo che costituisce, invece, elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici, esigendo soltanto che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale ancorché non esclusiva (da ultimo Cass. n. 36992 del 2022; Cass. 20 dicembre 2006, n. 27211).

Proprio con riferimento al mercante d'arte questa Corte ne ha riconosciuto la qualità di imprenditore commerciale in presenza di una rudimentale organizzazione aziendale e dell'acquisto, per la rivendita, di numerose opere d'arte, nonché dello svolgimento di attività promozionali (Cass. n. 15769 del 13/08/2004). Nella indicata sentenza la Corte ha rilevato che la "reiterazione di atti, oggettivamente suscettibili di essere qualificati come atti d'impresa - i quali possono aversi anche prima che si siano instaurati rapporti con i terzi destinatari del prodotto dell'impresa stessa, allorché siano stati posti in essere atti economici preparatori che permettano di individuare l'oggetto dell'attività ed il suo carattere commerciale - rende manifesto che non si tratta di operazioni isolate, ma di attività professionalmente esercitata".

3.5. Ciò anche con riferimento all'IVA, in quanto l'art. 4, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in tema di IVA - così come l'analogo art. 55, comma 1, del T.U.I.R. - intende come tale "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva", delle attività indicate dall'art. 2195 cod. civ., anche se non organizzate in forma di impresa, e prescinde quindi dal requisito organizzativo, che costituisce invece elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici, esigendo soltanto che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale, anche se non esclusiva (Cass. n. 20433 del 2011; in tema di

imposte sui redditi, Cass. nn. 17013 e 17894 del 2002, 27211 del 2006, 19237 del 2012). L'espressione "esercizio per professione abituale" dell'attività va intesa, più semplicemente, come esercizio dell'attività in via abituale, cioè non meramente occasionale. Occorre, cioè, che l'attività sia svolta con caratteri di stabilità e regolarità e che si protragga per un apprezzabile periodo di tempo, pur se non necessariamente con rigorosa continuità (cfr. Cass. 6853/2016, in motivazione). Inoltre, non può escludersi la qualità di imprenditore in colui il quale compia un unico affare, di non trascurabile rilevanza economica, a seguito dello svolgimento di un'attività che abbia richiesto una pluralità di operazioni (in tal senso, con specifico riguardo all'IVA, cfr. Cass. nn. 1987 del 1984; 3690 del 1986; 2021, 3406 e 4407 del 1996; 10430 del 2001; 9776 del 2003).

La Corte di Giustizia ha precisato che per impresa debba intendersi "qualsiasi entità esplicante un'attività economica, indipendentemente dallo stato giuridico di questa entità e dal suo modo di finanziamento" (CGCE 23 Aprile 1991, Klaus Höfner e Fritz Elser c. Macroton GmbH, causa C-41/90). Ai sensi di questa nozione, non rileva né la forma giuridica né il tipo di attività svolta, né l'organizzazione interna o le finalità perseguite dal soggetto; a rilevare è soltanto l'attività economica posta in essere, la quale permette di "caratterizzare la nozione in senso funzionale e quindi dare uno spettro applicativo assai più esteso alla disciplina comunitaria". Più nello specifico, all'interno della nozione di attività economica si rintraccia "qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi in un determinato mercato" (CGCE, 16 giugno 1987, C-118/85, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana). Secondo Corte di giustizia UE, sentenza 26 marzo 2009, causa C-113/07, Selex Sistemi Integrati/

Commissione e Eurocontrol), la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che eserciti un'attività economica a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (sentenze 23 aprile 1991, causa C-41/90, ~~Höfner~~ Höfner e Elser, Racc. pag. 1-1979, punto 21; 16 novembre 1995, causa ~~C-44/94~~ C-44/94, Fédération française des sociétés d'assurances e a., Racc. pag. I6 4013, punto 14, e 11 dicembre 1997, causa C-55/96, Job Centre, Racc. pag. 1-7119, punto 21), quale attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato (Corte giustizia, sent. 16 giugno 1987, causa 118/85, Commissione/Italia, Racc. pag. 2599, punto 7; cause riunite da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e a., Racc. pag. 1-6451, punto 75, nonché 1-0 luglio 2008, causa C-49/07, MOTOE, Racc. pag. 1-4863, punto 22). L'affermazione rinvenibile al punto 134 della ^{più recente} decisione della Commissione UE ~~sopra citata~~, laddove si dice che i «soggetti che non svolgono attività economica [...] non vanno considerati come imprese», rappresenta una chiara conferma del fatto che la nozione di impresa in ambito unionale è costruita sul concetto di attività economica, nel senso individuato dalla citata giurisprudenza della Corte di giustizia (cfr. *Cass. n. 5, ord. 29805 del 2017*).

3.6. Ciò premesso, e preso atto che il Testo Unico delle Imposte sui Redditi non prevede una normativa specifica sulla tassazione delle compravendite di opere d'arte effettuate dai privati, va definito come mercante di opere d'arte colui che professionalmente e abitualmente ne esercita il commercio – anche in maniera non organizzata imprenditorialmente – col fine ultimo di trarre un profitto dall'incremento del valore delle medesime opere; come speculatore occasionale, chi acquista occasionalmente opere d'arte per rivenderle allo scopo di conseguire un utile. Il collezionista è, infine, chi acquista le

de

W

14.8.2015 (2015)
5549, finale

h

Corte di Cassazione copia non ufficiale

opere per scopi culturali, con la finalità di incrementare la propria collezione e possedere l'opera, senza l'intento di rivenderla generando una plusvalenza. L'interesse del collezionista è quindi rivolto non tanto al valore economico della *res* quanto a quello estetico-culturale, per il piacere che il possedere le opere genera, per l'interesse all'arte, per conoscere gli artisti, per vedere le mostre.

3.7. Con riguardo alla casistica di cui sopra, il sistema fiscale italiano prevede, come anticipato, conseguenze differenti: per il primo (il mercante d'arte) si è in presenza di redditi d'impresa ex artt. 55 ss. TUIR e di passività ai fini IVA come previsto dall'art. 4 del d.P.R. 633/1972. Lo speculatore occasionale potrà generare i redditi diversi di cui all'art. 67, c. 1, lett. i), TUIR non trovando però assoggettamento ai fini IVA per mancanza del requisito dell'abitudine. Il collezionista invece non sarà soggetto ad alcuna imposizione.

La dottrina ha enucleato gli elementi su cui fondare la diversa qualificazione, quali: lo scopo dell'acquisto, la frequenza e il numero delle transazioni, la durata del possesso, le attività finalizzate a facilitare la vendita e infine l'esame delle ragioni che hanno portato all'alienazione.

La giurisprudenza ha individuato il discrimine sulla base del requisito dell'abitudine, di cui all'art. 55 TUIR sopra richiamato in tema di reddito d'impresa. Questa Corte ha così rinvenuto l'esistenza di un'attività commerciale in ragione di elementi significativi idonei a dimostrare la sistematicità e la professionalità dell'attività d'impresa: numero delle transazioni effettuate, importi elevati, quantitativo di soggetti con cui venivano intrattenuti rapporti, varietà della tipologia di beni alienati, statuendo che non rileva, ai fini impositivi, che il profitto conseguito venga capitalizzato in beni e non in denaro,

27

in quanto porta sempre intrinsecamente un arricchimento del patrimonio personale del soggetto (Cass. 31 marzo 2008, n. 8196). È così stata rinvenuta un'attività commerciale in presenza simultaneamente della rilevanza dell'investimento e dell'esclusione dell'utilizzo nella sfera personale dei beni oggetto di compravendita (Cass. 20 dicembre 2006, n. 27211).

3.8. Nella fattispecie la sentenza impugnata, in coerenza con gli indicati principi, ha qualificato il contribuente come mercante e non come collezionista in base ad una serie univoca di elementi dimostrati dall'Ufficio, quali: l'alienazione di opere di artisti di rilievo (Morandi, Severini, Paladino, Botero, Lichtenstein, Carrà); "la cadenza regolare negli anni e per importi notevoli, le interviste dove lo stesso contribuente si qualificava come mercante d'arte, partecipazione di incontri in tale veste", a fronte dei quali ha considerato "vane le affermazioni del privato circa la propria natura di mero collezionista": la valutazione del giudice di merito poggia pertanto su un quadro di elementi indiziari in grado di fondare la prova presuntiva secondo i canoni degli artt. 2727 e 2729 c.c..

4. Vanno conseguentemente respinti i motivi terzo e quarto, spettando peraltro al giudice di merito valutare le prove, anche presuntive, individuare i fatti da porre a fondamento del relativo processo logico e valutarne la rispondenza ai requisiti di legge, con apprezzamento di fatto che, ove adeguatamente motivato, come nella fattispecie, sfugge al sindacato di legittimità (*ex multis* Cass. n. 101/2015).

La qualità di imprenditore riconosciuta al contribuente ne determina l'assoggettabilità ad IRAP, con conseguente rigetto anche del quinto motivo del ricorso, essendo il requisito dell'automa organizzazione nell'attività d'impresa *in re ipsa*,

risultando peraltro del tutto generica la contestazione sulla diversa base imponibile ai fini Irap, in mancanza di specifica contestazione degli elementi contabili da escludere dalla base imponibile.

5. Col secondo motivo si lamenta violazione dell'art. 32 dpr 600/73, ex art. 360 n. 3 c.p.c., per avere l'Agenzia considerato ricavi le entrate come pure le uscite, mentre le uscite non sono prelievi ma assegni circolari emessi nei confronti del sig. Zodo, che ha confermato gli incassi a titolo di parziale restituzione di prestiti, e per non avere l'Ufficio dedotto dai ricavi i costi, da ricostruire induttivamente.

6. Il motivo va accolto nei limiti di cui in prosieguo.

6.1. Quanto alla presunzione su cui l'Ufficio ha basato l'accertamento, secondo cui gli accreditamenti e i prelevamenti dal conto corrente corrispondono a componenti positive del reddito sfuggite all'imposizione, preso atto della qualifica di imprenditore del contribuente, in base alla ricostruzione di cui sopra, va rilevato che la CTR ha congruamente motivato sulla inidoneità della prova contraria offerta dal contribuente a superare detta presunzione. La CTR, non ha ritenuto sufficiente l'indicazione del beneficiario dei movimenti bancari nella persona di Alessandro Zodo, il quale "oltre a essere a sua volta coinvolto nel mercato di opere d'arte, non è risultato, all'esito delle indagini svolte dall'Ufficio, titolare di somme tanto rilevanti da consentire, in una sola volta, il prestito di oltre €. 900.000,00 (per poi vedersene restituire poco più della metà), ma rendendo ben più plausibile che tali importi vadano a corrispondere ad operazioni di vendita di opere d'arte". Suddetta motivazione è coerente con i principi di questa Corte, secondo cui l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 fonda una presunzione relativa circa la natura di ricavi sia

dei prelevamenti sia dei versamenti su conto corrente, superabile attraverso la prova, da parte del contribuente, che i versamenti sono registrati in contabilità e che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché essere destinati ad incrementare i ricavi e ad acquisire maggiori utili; pertanto, in virtù della disposta inversione dell'onere della prova, grava sul contribuente l'onere di superare la suddetta presunzione -relativa-. La prova contraria, dunque, può essere costituita anche da presunzioni, ma queste devono essere sottoposte comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo (Cass. n. 11102/2017).

6.2. Sotto questo profilo il motivo va dunque respinto, essendo la sentenza impugnata sul punto conforme alla indicata interpretazione; resta tuttavia da esaminare la doglianza, in esso contenuta, relativa alla mancata ricostruzione induttiva dei costi, da dedurre dai ricavi ai fini della determinazione del reddito imponibile.

6.3. La Corte costituzionale, con sentenza n. 10 del 2023, si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, numero 2), del 29 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dal dl. 193/2016, promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Arezzo, nella parte in cui pone la presunzione per la quale i prelevamenti sul conto corrente, se non risultano dalle scritture contabili, sono considerati ricavi



dell'imprenditore commerciale, salvo che ne sia indicato il beneficiario.

La Corte cost., dopo avere richiamato la sentenza n. 228 del 2014 - che aveva differenziato rispetto agli imprenditori la posizione dei lavoratori autonomi e dei professionisti, ritenendo solo rispetto a questi ultimi che la norma con riferimento ai prelievi fosse lesiva del principio di ragionevolezza e di capacità contributiva- e la sentenza n. 225 del 2005 -che aveva già deciso su alcune questioni afferenti alla legittimità costituzionale rispetto ai parametri di cui agli artt. 3 e 53 Cost. della presunzione di equiparazione dei prelievi ai ricavi espressa dalla norma censurata- ha ritenuto non fondate le questioni di costituzionalità dell'art. 32 d.P.R. 600/73.

6.4. Ciò in base alla possibilità di un'interpretazione adeguatrice, orientata alla conformità agli evocati parametri, precisando (al punto 8 e 9) che bisogna tener conto dei costi in misura percentuale rispetto ai ricavi accertati. Ha pertanto statuito che: "la disposizione censurata in tanto si sottrae alle censure mosse, in riferimento agli evocati parametri, dalla Commissione tributaria rimettente - sì che le sollevate questioni possono essere dichiarate non fondate - in quanto si interpreti nel senso che, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati, e quindi occulti, scaturente da prelevamenti bancari non giustificati, il contribuente imprenditore possa sempre, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, opporre la prova presuntiva contraria e in particolare possa eccepire la «incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6.5. Sulla base della indicata interpretazione della norma di cui all'art. 32 d.P.R. 600/73, il secondo motivo del ricorso è fondato nei limiti di cui in prosieguo.

La Corte cost., richiamato il principio secondo il quale, nell'ipotesi di accertamento induttivo "puro", deve riconoscersi la deduzione dei costi di produzione, determinata anche in misura percentuale forfettaria, ha ribadito che l'interpretazione adeguatrice, orientata alla conformità ai parametri di cui agli artt. 3 e 53 Cost., richiede che il contribuente imprenditore possa sempre articolare la prova presuntiva e, in particolare, eccepire la «incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati» affinché la presunzione in esame risulti essere compatibile, in particolare, anche con il principio di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.). E anzi, nel caso di accertamento induttivo puro, è lo stesso ufficio ad essere onerato di determinare induttivamente non solo i ricavi, ma anche i corrispondenti costi.

Ciò comporta il superamento di quella giurisprudenza costante, in materia di prova contraria incombente al contribuente per vincere la presunzione relativa di cui al citato art. 32 d.P.R. 600/73, espressa da Cass. n. 15161/20 (nonché da molte altre pronunce, tra le quali, Cass. n. 16896/14; Cass. n. 14675/06), secondo cui è onere del contribuente dimostrare la sussistenza di specifici costi e oneri deducibili, fondata su concreti elementi di prova (Cass. n. 15161/2020), avvicinando il riconoscimento della detrazione dei costi, in relazione ai prelievi non giustificati, al regime forfettario proprio dell'induttivo puro (v. già Corte cost. n. 225/2005).

6.6. Il secondo motivo va pertanto accolto con riferimento al mancato riconoscimento dei costi in relazione ai prelievi

bancari non giustificati, enunciando il seguente principio di diritto: «In tema di accertamenti bancari di cui all'art. 32 d.P.R. 602/1973, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati, e quindi occulti, scaturenti da prelevamenti bancari non giustificati, il contribuente imprenditore può sempre, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, eccepire la incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati». Ove detti costi non siano stati riconosciuti dall'Amministrazione finanziaria, va demandato al giudice di merito l'accertamento del *quantum* dei costi sostenuti per la produzione del reddito, in ragione del parametro individuato nel par. 8 della sent. della Corte cost. n. 10/2023, quantificandoli in via presuntiva, anche con riferimento alle "medie" elaborate dall'amministrazione finanziaria per il settore di riferimento, o, se del caso, anche a mezzo di CTU.

7. Col sesto motivo si deduce violazione dell'art. 36 dl. n. 41/1995, ex art. 360 n. 3 c.p.c., in quanto trattandosi di compravendita di oggetti d'arte è inapplicabile il regime IVA cd del margine.

7.1. Il motivo è infondato alla luce del principio di cui a Cass. n. 37261 *del* 29/11/2021 (Rv. 663303 - 01), che in fattispecie in cui la Corte di merito aveva ritenuto che il ricorrente non avesse dimostrato la sussistenza dei presupposti per la fruibilità del beneficio, mancando la prova che avesse provveduto alla certificazione dei corrispettivi ed alla dichiarazione annuale dell'Iva, nonché all'acquisto di opere d'arte senza Iva, ha affermato che in tema di Iva, il regime del margine di utile di cui all'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995, conv. con modif. dalla l. n. 85 del 1995, rappresentando un regime speciale, derogatorio dell'ordinaria disciplina fiscale degli

acquisti intracomunitari, impone che il contribuente provi la sussistenza dei relativi presupposti di fatto.

8. Col settimo motivo si deduce violazione dell'art. 2727 c.c., ex art. 360 n. 3 c.p.c., in quanto l'accertamento è basato su doppia presunzione non ammessa nel nostro ordinamento.

8.1. Anche questo motivo è infondato, basandosi l'accertamento sulle vendite di opere d'arte effettuate dal ricorrente sulla presunzione legale di cui all'art. 32 dpr 600/73, preso atto della accertata natura imprenditoriale dell'attività del contribuente.

La presunzione posta a base dell'accertamento, ex art. 32 dpr 600/73, costituisce una presunzione legale *iuris tantum*, che non viola il divieto di "doppia presunzione", sia perché tale principio è, in realtà, inesistente, non essendo riconducibile agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento, sia perché, anche qualora lo si volesse considerare esistente, esso atterrebbe esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con un'altra presunzione semplice, ma non con una presunzione legale, sicché non ricorrerebbe nel caso di specie (Cass. n. 15003/2017).

È stato altresì statuito (Cass. n. 23860 del 29/10/2020) che non è configurabile nel sistema processuale un divieto di presunzioni di secondo grado, non essendo lo stesso riconducibile agli artt. 2729 e 2697 c.c., né ad altre norme; pertanto, è ben possibile che il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituisca la premessa di un'ulteriore presunzione, ferma restando la necessità di valutare in concreto l'attendibilità del risultato, in termini di gravità, precisione e concordanza idonee a fondare

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'accertamento del fatto ignoto (v. anche Cass. n. 20748 del 01/08/2019).

Anche la Corte cost., con la citata sentenza n. 10 del 2023, dopo avere richiamato i principi della giurisprudenza di legittimità in materia, ne ha confermato la costituzionalità anche con riferimento alla non manifesta irragionevolezza della "doppia presunzione" che dai prelevamenti bancari ingiustificati, fatti dall'imprenditore, deduce costi e ricavi occulti e pertanto reddito imponibile, oggetto di rettifica e di accertamento da parte del fisco, trattandosi di presunzione che si iscrive nel più ampio contesto della normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari e sulla regolamentazione limitativa della circolazione del danaro contante per contrastare l'evasione o l'elusione fiscale.

9. Con l'ottavo motivo si deduce violazione dell'art. 7 co. 1 l. 212/2000, per mancata allegazione della segnalazione della pendenza di un processo penale a carico del contribuente.

9.1. Il motivo è inammissibile, in quanto la CTR ha già motivato sul punto, affermando che l'avviso di accertamento conteneva integralmente l'atto richiamato, con accertamento in fatto non censurabile in sede di legittimità. Peraltro il ricorrente non allega o riporta in ossequio al principio di autosufficienza l'avviso di accertamento al fine di smentire quanto affermato dalla CTR.

10. Conclusivamente si accoglie per quanto di ragione il secondo motivo del ricorso; si dichiara inammissibile l'ottavo motivo e si rigettano i restanti motivi; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione;
cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia
tributaria di secondo grado della Lombardia, anche per le spese
del presente giudizio di legittimità.

Roma, 25 gennaio 2023 e, a seguito di riconvocazione nella
medesima composizione, 21 febbraio 2023

Il Presidente

Dott. Lúcio Napolitano

α