



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

MARIA LUISA DE ROSA	Presidente
VALENTINO LENOCI	Consigliere
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere Rel.
DANIELA MARCONI	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere

Oggetto:

*IRPEF	ILOR
ACCERTAMENTO	
Ud.09/01/2026 CC	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23783/2020 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

████████████████████

-intimato-

avverso la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia –
Sezione Staccata di Lecce n. 286/2020 depositata il 10/02/2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/01/2026 dal
Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, sorretto da tre motivi, avverso la sentenza della CTR della Puglia indicata in epigrafe, con la quale i giudici di secondo grado, in parziale accoglimento del sig. ██████████ hanno ridotto l'importo della plusvalenza ex art. 67 comma 1, lett. b) Tuir, non dichiarata dal contribuente e accertata per l'anno 2008, in relazione alla cessione di immobile sito nel comune di Nardò.

2. Il contribuente è rimasto intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE



1. Con il terzo motivo di ricorso, da esaminarsi in via di precedenza, perché con esso si postula la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente, l'Amministrazione deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546/1992, 132, primo comma, num. 4 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. L'assenza della motivazione, la sua mera apparenza, o ancora la sua intrinseca illogicità, implicano una violazione di legge costituzionalmente rilevante e, pertanto, danno luogo ad un error in procedendo, la cui denuncia è ammissibile dinanzi al giudice di legittimità ai sensi del num. 4 dell'art. 360, ponendosi come violazione delle norme poste a presidio dell'obbligo motivazionale (Cass. Sez. U. sentenze 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054). In sostanza, il vizio di motivazione che solo può dar luogo alla cassazione della sentenza è quello che attinge il nucleo fondamentale della sentenza, il cosiddetto minimo costituzionale di esplicitazione delle ragioni poste a base della sentenza.

1.3. Va ancora rammentato che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, num. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "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 sé, purché 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. U., 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. 1, 03/03/2022 n. 7090).

1.4. Nel caso di specie non sono ravvisabili tali gravi anomalie.

1.5. Pur con ondivaga motivazione, la CTR, disponendo una riduzione della plusvalenza tassabile, ha dato atto: i) di ritenere non fondata la tesi perorata dal contribuente della non tassabilità della plusvalenza ex art. 67 comma 1, lett. b) Tuir per la natura di abitazione principale dell'immobile; ii) di ritenere tuttavia ammissibili le produzioni documentali del contribuente, non ostando la preclusione dell'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 e iii) di considerare tali produzioni idonee a costituire costi ad abbattimento della plusvalenza tassabile ex art. 68, comma 1, Tuir.

2. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti.

2.1. Il motivo è inammissibile, dovendosi a tale riguardo rammentare che la fattispecie di cui al num. 5 dell'art. 360 c.p.c., per come rimodellata dal d.l. n. 83/2012, convertito in legge n. 134/2012, ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia.

2.2. Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, num. 6, e 369, secondo comma, num. 4, c.p.c., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi



istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

2.3. Sotto tale profilo non sono allora sindacabili nella presente sede né il giudizio espresso dalla CTR in merito alla genericità della richiesta contenuta nel questionario sottoposto al contribuente e con il quale l'Ufficio aveva richiesto di documentare i costi rilevanti al fine dell'abbattimento della plusvalenza tassabile ex art. 68 Tuir, né la valutazione espressa dai giudici di appello in merito alla condotta di "non contestazione" che l'Agenzia avrebbe tenuto, in giudizio, a fronte delle produzioni avversarie.

3. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 2, num. 4, del d.P.R. n. 600/1973.

3.1. Lamenta l'Amministrazione che la Commissione regionale avrebbe errato nel ritenere non applicabile, nel caso di specie, la preclusione di cui all'art. 32 cit., invocata dall'Ufficio con riguardo ai documenti giustificativi dei costi inerenti all'immobile rilevanti ai sensi dell'art. 38 Tuir, prodotti in giudizio dal contribuente.

3.2. La ricorrente, corredando le proprie affermazioni, ai fini della specificità e autosufficienza delle censure, con l'indicazione dei relativi atti prodotti e richiamati, nonché con la trascrizione integrale delle loro parti salienti, osserva in particolare (ricorso, p. 44) che: i) con questionario notificato in data 11 aprile 2013, l'Ufficio, nel contestare la plusvalenza, aveva richiesto al contribuente di «documentare eventuali costi inerenti al bene ceduto (es. oneri fiscali sopportati al momento dell'acquisto – imposta di registro, ipotecarie e catastali; spese notarili, ecc.) ai fini della corretta determinazione della suddetta plusvalenza sulla base di quanto



disposto dall'artt. 68, comma 1, DPR 918/86»; ii) che nel medesimo questionario era inserito lo specifico avviso che «le notizie, i dati, gli atti, i documenti, i libri ed i registri non presentati o non inviati in risposta agli inviti dell'ufficio non potranno essere presi in considerazione a Suo favore, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa»; iii) che in sede di contraddittorio, come da verbale del 17/12/2012, richiamato anche dalla CTP nella sentenza di primo grado, il contribuente aveva dichiarato di aver effettuato personalmente i lavori necessari per l'immobile e di non essere in possesso di alcuna documentazione valida per l'abbattimento della plusvalenza accertata; iv) che solo in sede contenziosa il contribuente aveva prodotto fatture di imprese edili, senza dichiarare di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

3.3. A tale riguardo è opportuna una breve ricostruzione del dato normativo sotteso alla fattispecie controversia.

3.4. L'art. 67 del Tuir, nella versione applicabile *ratione temporis*, dispone che «Sono redditi diversi [...] b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari [...]». Il successivo art. 68, al primo comma, dispone che «Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo».

3.5. Ora, prevede l'art. 32, comma 4 del d.P.R. n. 600/1973 che in caso di mancata esibizione, in sede precontenziosa, di atti e documenti in risposta agli inviti dell'Amministrazione finanziaria, ex art. 32, comma 1,



nn. 3 e 4, «Le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta» e che «Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.»

3.6. A tale riguardo questa Corte ha affermato che «In tema di accertamento fiscale, la mancata esibizione, in sede precontenziosa, di atti e documenti in risposta agli inviti dell'Amministrazione finanziaria, ex art. 32, comma 1, nn. 3 e 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, impedisce di prenderne in considerazione il contenuto a favore del contribuente ed è sanzionata con la loro inutilizzabilità, che consegue automaticamente all'inottemperanza all'invito ed è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, fatta salva la possibilità dello stesso contribuente di depositare la documentazione in sede giurisdizionale in allegato all'atto introduttivo e di dichiarare di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile » (Cass. Sez. 5, 07/10/2024, n. 26133, Rv. 672605 - 01).

3.7. Più recentemente si è precisato che «In tema di accertamento tributario, l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, solo in presenza dello specifico presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della



sua mancata ottemperanza» (Cass. Sez. 5, 05/04/2025, n. 9001, Rv. 674867 - 01).

3.8. Orbene, pur alla luce di tale ultima interpretazione, ispirata alla miglior tutela delle prerogative difensive del contribuente, deve comunque ritenersi che i giudici di appello abbiano errato nel ritenere non applicabile la preclusione di cui all'art. 32 cit., stanti la natura puntuale e specifica dell'invito dell'Ufficio e la compiuta illustrazione delle conseguenze della mancata ottemperanza.

3.9. A tale lettura non osta quanto affermato dalla Corte costituzionale nella recente sentenza n. 137/2025. La Corte, nel dichiarare inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 32, commi quarto e quinto del d.P.R. n. 660/1973 ha chiarito che «la previsione dell'inutilizzabilità degli elementi informativi non consegnati in sede di controllo, per potere trovare giustificazione all'interno di questa dimensione costituzionale, deve essere interpretata in senso fortemente restrittivo, non solo confermando interamente quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità, ma riducendone ulteriormente la portata applicativa [...] valorizzando l'espressione utilizzata dal legislatore, che la preclusione probatoria operi solo per gli elementi informativi che hanno un contenuto univocamente "a favore del contribuente", da intendersi come quelli che, ove immediatamente consegnati, avrebbero potuto impedire un accertamento ovvero ridurre la portata dell'eventuale pretesa dell'amministrazione finanziaria, dovendo pertanto essere esclusi dall'ambito applicativo della sanzione dell'inutilizzabilità quegli elementi informativi che rivestono (ad esempio, un registro in cui figurassero anche annotazioni *contra se*) un contenuto, per così dire, misto, ovvero anche parzialmente suscettibile di produrre effetti sfavorevoli per il contribuente».

4. Il motivo è pertanto fondato e deve essere accolto.



5. In conclusione, accolto il secondo motivo di ricorso e rigettati i restanti, la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia – Sezione Staccata di Lecce affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia – Sezione Staccata di Lecce affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 09/01/2026.

La Presidente

Maria Luisa De Rosa

