GIURISPRUDENZA | *Corte di Cassazione civile*

Corte di Cassazione | Sezione TRI | **Civile** | **Ordinanza** | 30 giugno 2026 | **n. 22375**

Data udienza 18 giugno 2026

Integrale

Imposte sui redditi - Reddito di lavoro autonomo - Accertamento - Maggiori compensi - Professionista - Disponibilità di unità immobiliare della committente - Trasferimento della proprietà - Assenza di atto scritto - Elementi presuntivi - Sufficienza - Esclusione - Datio in solutum - Pendenza di controversie - Ipoteca - Effetti fiscali

---

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LENOCI Valentino - Presidente

Dott. BORDON Gianluca - Consigliere rel.

Dott. SERRELLI Sabrina - Consigliere

Dott. NAPOLITANO Angelo - Consigliere

Dott. LA BATTAGLIA Luigi - Consigliere

ha pronunciato la seguente
ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3568/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

- ricorrente -

contro

fgru2538qm - Il Sole 24Ore S.p.A. - Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

So.An. (c.f. (Omissis)), rappresentato e difeso dall'Avv. An.Ma.

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, n. 201/2016, depositata il 27/6/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18/6/2026 dal Consigliere Gianluca Bordon.

FATTI DI CAUSA

1. So.An. riceveva per l'anno d'imposta 2008, ai fini IRPEF e IVA, un avviso di accertamento ricollegabile a maggiori compensi, per Euro 155.076,92, derivanti dall'attività professionale.

L'Ufficio accertava un maggior reddito di lavoro autonomo e maggiori operazioni imponibili perché il professionista aveva ricevuto dalla committente Si. Srl, al posto del pagamento delle prestazioni di progettista e direttore dei lavori, un'unità immobiliare, senza formalizzare l'acquisto ed emettere fattura, per procrastinare il versamento delle imposte. Conclusa l'attività, il 21/6/2006 il contribuente aveva versato la somma di Euro 21.600,00 a titolo di acconto per l'acquisto dell'appartamento e il 9/1/2008 aveva trasferito la residenza nell'immobile. Nel corso del contraddittorio il contribuente aveva sostenuto di detenere l'unità immobiliare a titolo di comodato, per dei crediti vantati, e che intendeva "regolarizzare" i rapporti e concludere la compravendita entro l'anno. Il legale rappresentante della società committente aveva riferito che il professionista usufruiva dell'alloggio sulla base d'intese verbali, come "compensazione" dei crediti professionali, peraltro ancora da quantificare. La differenza fra il valore dell'immobile e quello delle prestazioni, oggetto di contrattazione, sarebbe stata versata a saldo.

2. La CTP di Oristano, con la sentenza n. 15/2013, rigettava il ricorso del contribuente, ritenendo che la disponibilità dell'immobile non fosse a titolo di detenzione. Gli elementi indiziari consentivano di concludere che l'effetto traslativo della proprietà fosse stato attuato tra le parti, indipendentemente da un contratto scritto, rilevante solo ai fini dell'opponibilità dell'atto.

3. La CTR della Sardegna, con la sentenza n. 201/2016, accoglieva l'appello del contribuente. Dopo aver premesso che l'atto d'impugnazione, anche se di difficile lettura, consentiva di comprendere che l'appellante si dolesse della mancanza di prova del trasferimento della proprietà, il giudice rilevava che erroneamente la sentenza aveva desunto la vendita dal lasso temporale trascorso dal completamento della prestazione, dal comodato e dallo spostamento della residenza. I rapporti fra committente e professionista dovevano essere valutati nella loro globalità. Era credibile che il pagamento delle prestazioni potesse avvenire con il trasferimento della proprietà dell'immobile, nel frattempo concesso in comodato. Occorreva però considerare anche che mancava la prova che tra le parti fosse intervenuta una scrittura privata di trasferimento della proprietà. Difficilmente il committente avrebbe pagato le prestazioni finché erano ancora pendenti delle controversie con gli acquirenti di altre unità immobiliari, dato che il professionista era stato chiamato in causa a titolo di garanzia. Il professionista non disponeva di un titolo di acquisto e l'immobile era gravato da ipoteca.

Il Sole 24Ore S.p.A. - Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

L'assenza di un atto scritto consentiva di ritenere che l'immobile fosse ancora rimasto nel patrimonio della società e che il pagamento delle prestazioni non fosse avvenuto.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi mentre il contribuente ha resistito con controricorso.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

6. Nel termine di cui al comma 1, terzo periodo, dello stesso articolo il controricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso, rubricato "violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 115 e 329 cpc e 53 D.Lgs. 546/1992. (art. 360 n 4 cpc)", l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. perché il giudice ha pronunciato sul merito della controversia, dopo aver evidenziato che l'atto del ricorrente non "compendia" i motivi di appello, fondando la decisione su un'autonoma ricostruzione dei motivi d'impugnazione e quindi sostituendosi all'appellante, invece che dare atto del passaggio in giudicato della sentenza.

2. Il motivo è infondato perché valorizza un inciso ("Quanto agli altri motivi di appello, l'atto non li compendia..."), che non esprime in maniera compiuta la parte della motivazione presa in considerazione e tanto meno la ratio decidendi.

2.1 Pur criticando le modalità espositive dell'atto d'impugnazione, il giudice non ha ritenuto che i motivi di appello riguardanti il merito della controversia fossero inammissibili, per poi sostituirsi al ricorrente nella loro riformulazione. Con riferimento al motivo accolto, il giudice afferma che, secondo l'appellante, non sussistevano presunzioni gravi, precisi e concordanti sul trasferimento della proprietà dell'immobile e che quindi il valore dell'immobile non potesse costituire la modalità con cui la prestazione professionale era stata retribuita. Nella sentenza si legge: "Quanto agli altri motivi d'appello, l'atto non li compendia e solo la lettura dell'atto consente - con difficoltà - di arguire che l'appellante ritiene la sentenza ingiusta perché ha ritenuto, erroneamente l'esistenza di indizi gravi, precisi e concordanti, circa l'avvenuto passaggio di proprietà... pure in mancanza di atti scritti tra le parti...".

2.2 Il fatto che l'appellante non avesse riassunto i motivi di appello in modo da renderli facilmente intelleggibili non avrebbe potuto comportare l'inammissibilità dell'impugnazione. Per un consolidato orientamento di questa Corte nel processo tributario la sanzione d'inammissibilità dell'appello per difetto di "specifici motivi dell'impugnazione", prevista dall'art. 53, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992 deve essere interpretata in modo restrittivo, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, il sindacato sul merito dell'impugnazione (Cass. 20379/2017, Cass. 707/2019, Cass. 15519/2020, Cass. 14582/2021 e Cass. 12022/2026). Il principio è applicabile sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, quando si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni

fgru2538qm - Il S
'uppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

poste a sostegno della legittimità del proprio operato in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, sia nei confronti della parte privata, che può limitarsi a ribadire in appello le ragioni d'impugnazione del provvedimento impositivo. Non è necessaria, ai fini dell'ammissibilità dell'appello, l'indicazione di specifici motivi in relazione alle censure della sentenza impugnata, essendo sufficiente che l'appellante si riporti alle argomentazioni già sostenute nel grado di merito precedente, insistendo per la legittimità dell'avviso impugnato (Cass. 14582/2021, Cass. 6302/2022, Cass. 25191/2024 e Cass. 1030/2024). Nel processo tributario vige il principio del carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado ma rivolto a ottenere il riesame della causa nel merito (Cass. 3064/2012; Cass. 1200/2016; Cass. 7369/2017 e Cass. 23532/2018). Se con riguardo agli artt. 342 e 434 c.p.c. è necessario che l'impugnazione contenga una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e delle relative doglianze, sicché alle argomentazioni svolte nella sentenza si contrappongano quelle dell'appellante, anche la riproposizione delle originarie argomentazioni può essere sufficiente, senza che sia necessaria la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre alla sentenza di primo grado (Cass., Sez. U., 27199/2017).

3. Con il secondo motivo, rubricato "violazione e falsa applicazione degli art. 115 c.p.c., 1803 c.c., degli art. 1350 c.c., 1411 c.c., dell'art. 2697 c.c. nonché art. 57 TUIR (art. 360 n. 3 c.p.c.)", l'Agenzia delle entrate deduce la violazione della "normativa in rubrica" perché il godimento dell'immobile trovava causa nella compensazione dei crediti fra professionista e committente. Un comodato è essenzialmente gratuito. Considerando la natura gratuita del comodato, la disponibilità dell'immobile trovava spiegazione nel pagamento del compenso in natura, proprio alla luce delle ammissioni della parte. La mancanza di una scrittura privata può rilevare sotto il profilo civilistico e non anche fiscale. Il giudice ha violato l'art. 115 c.p.c. per non aver compiutamente valutato il materiale probatorio: la mancata corresponsione dei compensi pur a seguito di rilevanti prestazioni e lo spostamento della residenza del professionista dopo il pagamento dell'acconto sul prezzo. L'accordo non avrebbe dovuto qualificarsi in termini di comodato ma di negozio a titolo oneroso.

4. Il secondo motivo è inammissibile.

4.1 La violazione dell'art. 2697 c.c. si configura unicamente nell'ipotesi in cui il giudice di merito abbia attribuito l'onere della prova a una parte diversa da quella che ne era gravata, in base alle regole di scomposizione della fattispecie tra fatti costitutivi ed eccezioni, non anche quando il ricorrente intenda lamentare che, a causa di un'incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, la sentenza impugnata abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere (Cass. 13395/2018, Cass. 9055/2022 e Cass. 4315/2025). Per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunziare che il giudice, contraddicendo espressamente o implicitamente la regola posta da tale disposizione, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli, non anche che il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dall'art. 116 c.p.c. (Cass. 26769/2018).

fgru2538qm - Il Sole 24Ore S.p.A. - Gr
DUZIONE RISERVATA

4.2 Nell'esporre il motivo parte ricorrente richiama anche l'art. 1803 c.c., sottolineando che il comodato deve essere gratuito. Richiama, senza che se ne comprendano le ragioni, pure l'art. 1350 c.c. sugli atti che richiedono la forma scritta e l'art. 1411 c.c. sul contratto a favore di terzo. Il giudice regionale non ha ritenuto che le parti avessero definito i loro rapporti con la conclusione di un contratto di comodato. Ha ritenuto che non fosse provato che la consegna dell'immobile, l'acconto e lo spostamento della residenza dimostrassero il trasferimento della proprietà pur se era credibile che le parti si fossero accordate in linea di massima ima per una datio in solutum. Il ritardo nel perfezionamento dell'accordo era giustificato dalla pendenza di una lite vertente anche sull'eventuale responsabilità professionale del progettista e direttore dei lavori, chiamato in garanzia a fronte dell'azione degli acquirenti di altre unità immobiliari. La detenzione dell'immobile era precaria per l'assenza di un titolo idoneo al trasferimento della proprietà e il valore dell'immobile detenuto dal futuro acquirente era condizionato dall'iscrizione di un'ipoteca. L'Agenzia delle entrate mira invero a una rivalutazione del ragionamento decisorio del giudice di merito. Pur deducendo, apparentemente, plurime violazioni di legge, chiede nella sostanza una rivalutazione dei fatti operata dal giudice, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. 8758/2017). Oggetto del giudizio che si vorrebbe demandare a questa Corte non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass. 17744/2022, Cass. 3340/2019, Cass. 640/2019 e Cass. 24155/2017). La ricorrente non considera nemmeno che una censura sull'utilizzo del ragionamento presuntivo non può limitarsi a prospettare l'ipotesi di un convincimento diverso da quello espresso dal giudice, dovendo piuttosto fare emergere l'assoluta illogicità e contraddittorietà del ragionamento decisorio. Neppure occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, visto che la deduzione logica è una valutazione che, in quanto tale, deve essere probabilmente convincente, non oggettivamente inconfutabile (Cass. 22366/2021, Cass. 14207/2024 e Cass. 21762/2025).

5. Con il terzo motivo, rubricato "violazione e falsa applicazione dell'art. 1376 c.c., dell'art. 1351 c.c., dell'art. 2697 c.c., degli artt. 9, 35 e 109 TUIR e dell'art. 39, comma 1, lett. d D.P.R. 600/1973 nonché art. 54, D.P.R. 633/1972 (art.360 n. 3 cpc)", l'Agenzia delle entrate eccepisce che il pagamento in natura, risultante sia dalle dichiarazioni del contribuente, che da quelle del legale rappresentante della società committente, sia che si fosse trattato di un trasferimento della proprietà che di un contratto di locazione, costituiva una manifestazione reddituale da assoggettarsi a imposta ai sensi degli artt. 9 e 35 t.u.i.r. Il negozio che giustificava il godimento dell'immobile, anche se civilisticamente nullo, rilevava sotto il profilo fiscale. Il trasferimento della residenza costituiva o l'effetto naturale di un contratto definitivo o l'anticipazione di un preliminare di vendita. In entrambi i casi costituiva una manifestazione di reddito imponibile.

6. Il terzo motivo è in parte infondato e in parte inammissibile. Non è ravvisabile alcuna violazione di legge per non aver il giudice ritenuto che il godimento dell'immobile costituisse una manifestazione di reddito imponibile.

fgru2538qm - Il Sole 24Ore S.p.A. - Gruppo 24ORE RIPRO

TA

6.1 Il giudice regionale, innanzitutto, non ha escluso che la prestazione del professionista non potesse essere retribuita tramite l'alienazione dell'immobile, salvo conguagli in denaro, come avrebbe potuto essere il pagamento della somma di denaro definita "acconto", e che tale modalità di estinzione del debito potesse generare un reddito imponibile. Ha escluso che gli elementi presuntivi indicati dall'Agenzia delle entrate fossero sufficienti a provare il trasferimento della proprietà perché mancava un titolo traslativo idoneo e sussistevano anche elementi di segno contrario: la lite fra committente, acquirenti e professionista, che giustificava il mancato raggiungimento di un accordo definitivo sull'entità del corrispettivo, e l'iscrizione ipotecaria, che influiva sul valore dell'unità immobiliare.

6.2 Che la manifestazione reddituale fosse ricollegabile a un contratto di locazione, in secondo luogo, costituisce un fatto non trattato in sentenza e peraltro non compatibile con la ricostruzione secondo cui la prestazione professionale fosse stata retribuita con il trasferimento della proprietà dell'immobile. I motivi del ricorso per cassazione devono investire questioni che abbiano formato oggetto del thema decidendum del giudizio di secondo grado, come fissato dalle impugnazioni e dalle richieste delle parti: non possono riguardare nuove questioni di diritto se esse postulano indagini ed accertamenti in fatto non compiuti dal giudice del merito ed esorbitanti dai limiti funzionali del giudizio di legittimità. Pertanto, secondo il costante insegnamento di questa Corte, qualora una determinata questione giuridica - che implichi un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la suddetta questione in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione d'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per Cassazione, d'indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito la questione (Cass. 2038/2019, Cass. 15430/2018 e Cass. 20581/2019).

7. Il ricorso deve pertanto essere rigettato. Le spese seguono la soccombenza dell'Agenzia delle entrate e, sulla base dei parametri del D.M. n. 55 del 2014, tenuto conto del valore della controversia, i compensi del giudizio di legittimità vengono liquidati come da dispositivo.

8. All'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica (Cass. 1778/2016, Cass. 19926/2024 e Cass. 18048/2025) l'articolo 13 comma 1-quater del D.P.R. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 228 del 2012.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di legittimità in favore del controricorrente, liquidate nella somma di Euro 6.700,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 18 giugno 2026.

fgru2538qm - Il Sole 24Ore S.p.A. - Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

Depositato in Cancelleria il 30 giugno 2026.

Sole 24Ore S.p.A. - Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA