

Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 21/06/2024) 15/07/2024, n. 19363*PROVA IN GENERE IN MATERIA CIVILE › Valutazione delle prove***Intestazione**

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

Composta da:

Dott. CIRILLO Ettore - Presidente
Dott. CATALDI Michele - Consigliere
Dott. LENOCI Valentino - Consigliere
Dott. DI MARZIO Paolo - Consigliere
Dott. CIAFARDINI Luciano - Consigliere-Rel.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 15241/2022 R.G. proposto da:

A.A., in qualità di erede di B.B., rappresentata e difesa, in forza di procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to Sergio Puglisi Maraja (PEC: avvsergiopuglisimaraja@cnfpec.it) e dall'Avv.to Giuliano Lemme (PEC: giulianolemme@ordineavvocatiroma.org);

ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, nei cui uffici domicilia in Roma, alla via Dei Portoghesi, n. 12;

controricorrente

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Trento, depositata il 15 aprile 2022, n. 17/2022;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 21 giugno 2024 dal Consigliere Luciano Ciafardini;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Aldo Ceniccola, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

udito per la ricorrente l'Avv. Giuliano Lemme, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito per la controricorrente l'Avv. Alfonso Peluso, che ha concluso per l'inammissibilità, comunque, per l'infondatezza del ricorso;

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate accertava, per l'anno d'imposta 2013, un maggior reddito di Euro 5.056.248 conseguito e non dichiarato da B.B., assoggettandolo ad imposizione ai sensi dell'[art. 67](#), comma 1, lett. i), [TUIR](#).

L'ufficio impositore, in particolare, sussumeva questa somma nell'alveo dei "redditi diversi", alla luce del fatto che il contribuente, nell'anno di imposta in questione, aveva ceduto dietro il corrispettivo di Euro 6.500.000 un'opera di Monet che aveva precedentemente acquistato al prezzo di Euro 1.443.752.

2. Il contribuente ha impugnato l'avviso innanzi alla Commissione tributaria provinciale, sostenendo che tale cessione costituiva l'unico affare concluso nell'anno di riferimento e che, in qualità di collezionista privato, aveva venduto l'opera in questione con l'intento di acquistarne un'altra per incrementare la propria collezione. Non essendo connotata da abitualità, quindi, chiedeva che tale attività fosse sottratta all'imposizione.

3. La CTP accoglieva il ricorso, escludendo che il compimento di un unico affare posto in essere tra soggetti privati potesse configurare un'attività imprenditoriale o anche solo una speculazione occasionale, per carenza del requisito soggettivo dell'abitualità in capo al collezionista privato.

4. Contro questa decisione l'Agenzia delle entrate ha proposto appello, accolto dalla CTR.

Quest'ultima ha respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello per invalidità della notifica dell'atto introduttivo. Ha rigettato anche ulteriori eccezioni relative all'asserita indeterminatezza degli elementi identificativi del soggetto appellante e alla prospettata irregolarità della notificazione telematica dell'atto d'appello, che veniva ritenuto anche adeguatamente motivato.

5. Nel merito ha rilevato che, nel processo verbale di constatazione sottoscritto da B.B., quest'ultimo aveva ammesso che, nell'anno 2013, oltre ad aver venduto l'opera d'arte indicata nell'avviso di accertamento, aveva anche acquistato tre opere d'arte, ancora in suo possesso, da Sotheby's e aveva permutato quattro opere dell'artista Segantini con una di Gauguin. Rilevava, altresì, che anche negli anni antecedenti e in quelli successivi il B.B. aveva compravenduto numerose altre opere, sempre per il tramite di case d'aste di prestigio mondiale, svolgenti naturalmente attività commerciale.

La CTR riconosceva che il B.B. non poteva considerarsi un commerciante d'opere d'arte, ma rilevava che molte opere di sua proprietà erano state esposte al Mart di Rovereto e in Musei americani, ciò che avrebbe comportato un incremento di valore di tali opere, che erano state poi rivendute dopo che esse avevano raggiunto quotazioni superiori al prezzo d'acquisto. La Commissione regionale riteneva che il B.B., pur essendo un collezionista, non si fosse dedicato al solo accumulo di opere o alla loro semplice dismissione, ma avesse svolto attività tesa alla loro valorizzazione e al loro scambio, allorché ciò fosse apparso conveniente economicamente.

Da tali circostanze la CTR ha tratto la convinzione che, sebbene il B.B. fosse da considerare un collezionista di opere d'arte che non svolgeva abitualmente attività imprenditoriale-commerciale, egli aveva però concluso compravendite e altri negozi intesi ad accrescere il valore complessivo delle opere che ne formavano oggetto e, dunque, non soltanto per contemplarne la bellezza o soddisfare il proprio gusto estetico o per un fine squisitamente culturale. Riteneva quindi che questa attività complessivamente considerata fosse da considerare come attività commerciale non abituale e, in particolare, come "speculazione occasionale" e, come tale, suscettibile di generare "redditi diversi" assoggettabili a imposizione, ai sensi dell'[art. 67](#), comma 1, lett. i), [TUIR](#).

6. Contro questa decisione A.A., in qualità di erede di B.B., nelle more deceduto, ha proposto ricorso per cassazione, affidato a un unico motivo.

7. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate.

8. L'ufficio di Procura Generale ha depositato conclusioni scritte, anticipando quelle poi ribadite in udienza.

9. A.A. ha depositato memoria ai sensi dell'[art. 378](#) c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'[art. 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'[art. 67](#), comma 1, lett. i), TUIR.

Per la ricorrente, la motivazione spesa dalla CTR avrebbe mal governato le norme applicabili, oltre a travisare alcuni fatti di causa.

1.1. Sarebbe fisiologico che il collezionista privato possa vendere opere d'arte di sua proprietà, sia per il sostentamento dei costi di mantenimento della collezione, sia per esigenze di rinnovamento della medesima collezione in seguito al mutamento dei propri gusti estetici, indipendentemente dalle quotazioni di mercato.

1.2. Queste operazioni economiche non sarebbero rilevanti sul piano fiscale, anche quando intermedie da importanti case d'aste, neppure quando il collezionista realizzi, con una certa assiduità, attività di valorizzazione o sfruttamento economico della propria collezione, traendo eventualmente anche un guadagno monetario, in assenza di specifiche disposizioni tributarie che regolino in modo esplicito la sorte fiscale di tali guadagni.

1.3. La ricorrente riconosce che l'imposizione sulle plusvalenze derivanti dalla cessione degli oggetti d'arte sarebbe giustificabile, a titolo di "redditi diversi", al cospetto di talune fattispecie di cessione, per le caratteristiche dell'operazione e della tempistica e per la tipologia dell'oggetto. Ciò che si pone sul delicato crinale della distinzione tra il collezionista puro e lo speculatore occasionale, dove rilevarebbe soprattutto il fine perseguito: nel primo caso per ragioni meramente culturali di rinnovamento della collezione o anche per sostenere spese di carattere personale; nel secondo caso per scopi di lucro.

1.4. Non sarebbe invece dirimente la circostanza che le cessioni avvengano tramite case d'aste, trattandosi di circostanza che potrebbe trovare la sua giustificazione nel fatto che opere di particolare rilevanza non vengano affidate "a mani inesperte".

1.5. Potrebbe svolgere, al contrario, una funzione distintiva l'ampio lasso temporale tra acquisto e vendita di un'opera, che potrebbe deporre per l'assenza di una finalità speculativa, ragionevolmente desumibile solo quando vi sia un collegamento immediato tra l'acquisto e la rivendita.

1.6. Ciò premesso, per la ricorrente la sentenza impugnata avrebbe "preso un clamoroso (...) abbaglio nel postulare la natura "commerciale non abituale" dell'attività compiuta dal Sig. Bastoni in occasione della vendita del dipinto di Monet".

In particolare, la CTR avrebbe compiuto una forzatura logico-giuridica nell'inferire la natura commerciale della cessione dell'opera di cui si tratta dall'attività di intermediazione svolta dalla casa d'aste Christies nonché dalle concessioni espositive di opere effettuate nel tempo dal contribuente, ivi inclusa quella oggetto dell'avviso di accertamento, che sarebbe però stata esposta una sola volta, e per la durata di un anno, al Museo Kimbell di S. Francisco. Ancora, sottolinea la ricorrente, la cessione dell'opera sarebbe avvenuta ben sette anni dopo il suo acquisto e l'aumento del suo valore sarebbe da attribuire esclusivamente alla notorietà dell'autore.

Per la ricorrente, dunque, la cessione del dipinto di Monet doveva essere valutata come una mera dismissione di parte del patrimonio artistico personale del collezionista, sicché avrebbe dovuto essere esclusa la rilevanza reddituale del guadagno ritratto da tale vendita.

Avrebbe perciò errato la CTR di Trento nell'equiparare l'attività del

collezionista a quella dello speculatore occasionale, fraintendendo il senso della disciplina di riferimento.

2. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

2.1. È infondato laddove suppone una violazione, da parte della CTR, dell'[art. 67](#), comma 1, lett. i, [TUIR](#).

La CTR non ha affatto frainteso il senso della disciplina dettata dall'[art. 67](#), come ricostruita dalla giurisprudenza di legittimità in relazione alle operazioni di cessione di opere d'arte. Con l'ordinanza Sez. 5, n. 6874 del 08/03/2023 (rv. 667379-02; nello stesso senso, [Cass., Sez. 5, ordinanze 16/1/2024, n. 1603](#) e n. 1610), la Corte di legittimità ha innanzitutto preso atto che il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, allo stato, non prevede una normativa specifica sulla tassazione delle compravendite di opere d'arte effettuate dai privati.

Le citata decisione di legittimità, dunque, sulla scorta delle esperienze maturate in altri Paesi, ha operato in via interpretativa la seguente tripartizione, riconosciuta anche dal ricorrente, definendo:

- "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;
- "speculatore occasionale", chi acquista occasionalmente opere d'arte per rivenderle allo scopo di conseguire un utile;
- "collezionista", chi acquista le opere per scopi culturali, con la finalità di incrementare la propria collezione e possedere l'opera, senza l'intento di rivenderla generando una plusvalenza, in quanto il suo interesse e 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".

La Corte ha anche enucleato - sulla scia della dottrina specialistica - gli elementi su cui fondare la diversa qualificazione, quali: lo scopo dell'acquisto, la frequenza e il numero delle transazioni, la durata de possesso, le attività finalizzate a facilitare la vendita e infine l'esame delle ragioni che hanno portato all'alienazione. Ha quindi individuato i diversi effetti fiscali delle differenti qualificazioni, affermando che, per il mercante d'arte, si è in presenza di redditi d'impresa ex [artt. 55 ss. TUIR](#) e di passività a 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.

Si tratta della classificazione che la stessa ricorrente ha tratteggiato e di cui anche la CTR si è dimostrata perfettamente consapevole, anche in ordine agli indici giurisprudenziali per procedere alla qualificazione giuridica del cedente, sicché i giudici di appello non hanno commesso alcun errore nell'interpretazione della normativa di riferimento.

Ciò esclude la fondatezza della doglianza articolata in termini di violazione dell'[art. 67](#), comma 1, lett. i), [TUIR](#).

2.2. Per il resto, il motivo di ricorso si rivela invece inammissibile.

All'esito della valutazione discrezionale del compendio probatorio acquisito, la CTR ha ritenuto di qualificare la cessione dell'opere d'arte oggetto dell'avviso di accertamento come "speculazione occasionale".

Ben consapevole del periodo di tempo (sette anni) trascorso dall'originario acquisto, la CTR ha raggiunto tale convincimento non soltanto - come invece sostenuto dalla ricorrente, anche nella memoria illustrativa - basandosi sulla circostanza dell'intermediazione nella vendita della famosa casa d'aste e sull'antecedente concessione in esposizione dell'opera di cui si tratta (che sarebbe servita a valorizzarla economicamente, pur se ascrivibile ad artista già di grande prestigio e notorietà), ma anche

dando rilievo all'importo della plusvalenza generata e alla molteplicità di operazioni similari compiute nello stesso anno d'imposta e in periodi antecedenti e successivi, le quali, pur non integrando il requisito dell'abitudine (che avrebbe comportato la diversa qualificazione in termini di mercante d'arte), hanno comunque indotto il giudice d'appello a ritenere che da esse potesse desumersi l'intento speculativo che le aveva tutte determinate, inclusa quella oggetto dell'avviso di accertamento sub iudice, evidentemente ravvisando nell'originario acquisto (quantomeno anche) un investimento con aspettative finanziarie. 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., unico meccanismo probatorio, del resto, utilizzabile per accertare l'intento speculativo.

2.3. Come evidenziato dalla controricorrente Agenzia delle entrate e dall'Ufficio di Procura nelle sue conclusioni, la ricorrente punta in realtà a sollecitare un riesame della quaestio facti e ad ottenere un diverso apprezzamento delle emergenze istruttorie valutate dai giudici di appello (Sez. 5, Ordinanza n. 12240 del 06/05/2024, n. 12240).

Impropriamente utilizzando il veicolo processuale della censura di violazione e/o falsa applicazione di legge, infatti, si critica la valutazione delle prove non legali che - secondo un consolidato orientamento di legittimità - è un tipico accertamento di fatto rimesso alla valutazione del giudice di merito e sottratto allo scrutinio di legittimità, a condizione che la sentenza impugnata - come avviene nella specie - esibisca una motivazione eccedente la soglia del "minimo costituzionale" (da ultimo, Cass. S.U. Sentenza n. 5792 del 05/03/2024; Cassazione civile sez. II, 17/05/2024, n. 13792, Cassazione civile sez. III, 15/05/2024, n. 13444).

2.4. Non inficiano questa conclusione le argomentazioni spese dalla ricorrente nella memoria depositata in prossimità dell'udienza pubblica, nella quale si è sostenuto come le critiche mosse alla sentenza impugnata debbano essere qualificate come denuncia di falsa applicazione delle norme di legge richiamate, che, per sua natura, mira a contestare (non la ricostruzione dei fatti storici, ma) la qualificazione giuridica che di essi abbia dato il giudice di merito. Come riconosce la stessa ricorrente, tuttavia, questo vizio ricorre solo quando la fattispecie astratta prevista dalla norma non sia idonea a regolare la fattispecie concreta. Ciò che non si verifica nel caso di specie.

Come già evidenziato (cfr. precedenti punti 2.1 e 2.2.), il giudice di secondo grado ha correttamente indicato i criteri utilizzati per qualificare giuridicamente, partendo da una ricostruzione dei fatti corrispondente alle emergenze probatorie (la cui valutazione è dominio del giudice di merito), la posizione del contribuente proprio nell'ambito delle tre figure ricostruite dalla giurisprudenza di questa Corte e il procedimento seguito - nient'affatto illogico - non contrasta affatto con la portata precettiva delle disposizioni normative evocate dalla ricorrente.

Quest'ultima, invece, vorrebbe che questa Corte, appunto inammissibilmente, sovrapponesse alla valutazione degli elementi probatori operata dalla CTR una diversa valutazione dei medesimi indizi, più aderente alle proprie aspettative.

3. Il ricorso deve dunque essere rigettato.

4. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

5. Ai sensi dell'[art. 13](#), comma 1-quater, del [D.P.R. n. 115 del 2002](#), si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, di una somma pari a quella eventualmente dovuta a titolo di contributo unificato per il ricorso.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna A.A. al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate, che si liquidano in Euro 12.000, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'[art. 13](#), comma 1-quater, del [D.P.R. n. 115 del 2002](#), dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma il 21 giugno 2024.

Depositato in Cancelleria il 15 luglio 2024.