

Ordinanza del 19/03/2026 n. 6599 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Accertamento - Documentazione contabile - Mancata esibizione

Massima:

La mancata esibizione, nella fase amministrativa che abbia preceduto il giudizio, di atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento impedisce di prenderne in considerazione il contenuto a favore del contribuente, se non alla duplice condizione che la documentazione venga depositata in sede giurisdizionale in allegato all'atto introduttivo e che il contribuente medesimo dichiari di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile. Dunque, 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 DPR 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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

In data 24.10.2018, l'Agenzia delle Entrate notificava alla N. Srl il questionario n. Q02041/2018, invitandola ad esibire, ai sensi dell' art. 51 del D.P.R. n. 633 del 1972 e dell' art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 , documentazione contabile (registro IVA acquisti, registro IVA vendite, liquidazioni IVA periodiche e annuali, fatture ricevute, fatture emesse, libro giornale, schede contabili, registro beni ammortizzabili con produzione delle fatture di acquisto, bilancio di verifica, libro inventari) per procedere ad una ricostruzione della posizione fiscale ai fini IVA e II.DD. per l'anno d'imposta 2013.

La società contribuente non ottemperava all'invito e l'ufficio accertatore determinava il reddito in via induttiva ai sensi dell' art. 39 , comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973

In particolare, con l'avviso di accertamento n. (-----), l'Ufficio riprendeva a tassazione, come costi indeducibili, i componenti negativi relativi a materie prime, sussidiarie e di consumo, a merci (Euro 618.402), servizi (Euro 609.3839) e al godimento di beni di terzi (Euro 155.080), e determinava un reddito imponibile di Euro 1.472.364,00, a fronte di quello dichiarato dalla società, pari a Euro 89.499,00.

Ai fini IVA veniva disconosciuto il diritto alla detrazione indicata nel Rigo (-----) per Euro 241.295,00, a causa dell'impossibilità di constatare l'esistenza del requisito dell'inerenza dei beni e servizi all'esercizio d'impresa ex art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 .

In data 24.01.2019, la Novedil Srl presentata istanza di accertamento con adesione dichiarando di non aver potuto produrre la documentazione richiesta perché sequestrata dalla Guardia di Finanza nell'ambito di un procedimento penale.

L'Ufficio acquisiva dalla Guardia di Finanza Compagnia di Chiari la documentazione sequestrata e formulava alla società una proposta di rideterminazione della pretesa che non veniva accettata.

La Novedil Srl impugnava l'avviso di accertamento chiedendone l'annullamento.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 5914/12/2019, accoglieva il ricorso, ritenendo l'avviso di accertamento illegittimo sotto un duplice profilo: 1) l'amministrazione finanziaria aveva proceduto con accertamento induttivo puro nonostante ne fossero venuti meno i presupposti avendo la contribuente fornito una valida giustificazione alla mancata trasmissione della documentazione richiesta dall'Ufficio impositore, agli effetti dell' art. 32 , ultimo comma, D.P.R. n. 600 del 1973 , ed essendone comunque l'Amministrazione finanziaria venuta in possesso; 2) l'Agenzia delle Entrate ha imputato a redditi i ricavi senza riconoscimento di alcun costo, nonostante l'acquisizione successiva delle fatture passive a documentazione dei costi sostenuti dalla verificata, finendo per tassare il profitto lordo, anziché quello netto.

L'Agenzia delle Entrate impugnava la suddetta sentenza difendendo la legittimità dell'accertamento induttivo puro, in quanto "l'omessa risposta al questionario, proprio in quanto elemento "presupposto", non può essere giuridicamente eliminato sol perché la documentazione è stata successivamente recuperata".

In ordine all'omessa contabilizzazione delle componenti negative, l'appellante osservava che i Giudici di prime cure avrebbero dovuto procedere alla rideterminazione del reddito in quanto giudici del rapporto tributario, non potendo annullare sic et simpliciter l'intero avviso di accertamento senza previa valutazione del merito.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza n. 2789/19/2023, pronunciata il 6.07.2022 e depositata il 20.09.2023, respingeva l'appello dell'Ufficio sulla base delle seguenti motivazioni:

"Una volta che il Contribuente fornisce una adeguata spiegazione della sua inerzia di fronte alla richiesta dell'Ufficio e soprattutto presenta all'Ufficio tutta la documentazione necessaria ad un concreto esame della sua denuncia, nell'ambito della stessa procedura di accertamento, non vi è più spazio all'accertamento induttivo puro, che non può essere considerato una sanzione oggettiva per la mancata risposta al questionario come invece pretenderebbe l'Ufficio. Questo, invece, non può procedere ad un accertamento induttivo puro quando la Contribuente ha dato una valida giustificazione alla sua mancata risposta al questionario e soprattutto non può l'Ufficio ignorare tutti i costi pur avendone avuto piena prova con la produzione da parte della Contribuente degli elementi giustificativi degli stessi".

In ordine al secondo motivo di ricorso i giudici di appello rilevavano che "i poteri officiosi della Commissione Tributaria non possono spingersi fino ad effettuare un controllo puntuale sull'intera dichiarazione e stabilire se la stessa debba essere o meno emendata di fronte ad un accertamento dell'ufficio che disconosce interamente la dichiarazione stessa e ha proceduto ad un accertamento induttivo puro".

Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi. La Novedil Srl non ha svolto difese.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 39 , comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 , nonché dell'art. 32, comma 1, n. 4) e commi 4 e 5, del D.P.R. n. 600 del 1973 .

Osserva il ricorrente che l'omessa risposta al questionario, in quanto elemento "presupposto" che integra la fattispecie di cui all' art. 39 , comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 legittimando l'Ufficio all'accertamento induttivo, non può essere privato dei propri effetti giuridici già prodottisi per la sola ragione che la documentazione è stata successivamente recuperata.

Si aggiunge che la contribuente avrebbe potuto e dovuto fornire risposta al questionario, a prescindere dalla possibilità o meno di esibire la documentazione richiesta. 2. Il motivo è fondato.

2.1. L' art. 39 , comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973 prevede che "in deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma: (...) d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ". Il presupposto che in base alla norma appena richiamata rende possibile l'accertamento induttivo è costituito dalla mancata esibizione della documentazione richiesta dall'amministrazione finanziaria, perché non tenuta, sottratta, distrutta o non disponibile per cause di forza maggiore. Il riscontro di una di

tali ipotesi da parte dell'amministrazione finanziaria è sufficiente per il ricorso al c.d. metodo di accertamento induttivo extracontabile o puro.

L' art. 32 , comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 dispone che "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".

Il comma immediatamente successivo stabilisce che "le cause di inutilizzabilità previste dal terzo (ora quarto: n.d.r.) 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". Per costante giurisprudenza di questa Corte regolatrice, la mancata esibizione, nella fase amministrativa che abbia preceduto il giudizio, di atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento impedisce di prenderne in considerazione il contenuto a favore del contribuente, se non alla duplice condizione che la documentazione venga depositata in sede giurisdizionale in allegato all'atto introduttivo e che il contribuente medesimo dichiari di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (cfr. Cass. n. 27794/2022 , Cass. n. 27045/2021 , Cass. n. 16548/2018).

Dunque, 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. n. 26133 del 07/10/2024 , Rv. 672605-01). 2.2. Erra, quindi, il giudice di seconde cure quando afferma che la legittimità dell'atto impositivo basato sul criterio induttivo di cui all' art. 39 , comma 2, lett. d-bis), del D.P.R. n. 600 del 1973 presuppone il perdurare, anche in

sede contenziosa, delle condizioni per la sua emissione, essendo invece evidente che la legittimità dell'accertamento, sotto il profilo del metodo utilizzato, va valutata in base ai presupposti di legge esistenti all'epoca della sua adozione (Cass. n. 13735 del 06/07/2016 , Rv. 640543-01), dei quali non è necessario il perdurare in sede contenziosa, per cui non viene meno nell'ipotesi in cui il contribuente esibisca successivamente, in giudizio, la documentazione richiesta.

Nel caso di specie, del resto, la società contribuente non ha neppure esibito la documentazione richiesta, ma si è limitata a giustificare la propria inerzia successivamente alla ricostruzione induttiva dell'imposta.

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione dell' art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 . Sostiene il ricorrente che il giudice di seconda istanza ha omesso di valutare gli elementi istruttori offerti dalla contribuente ed emersi in sede processuale, sostenendo di non potere effettuare "un controllo puntuale sull'intera dichiarazione e stabilire se la stessa debba essere o meno emendata di fronte ad un accertamento dell'ufficio che disconosce interamente la dichiarazione stessa e ha proceduto ad un accertamento induttivo puro".

4. Il motivo è fondato.

Questa Corte ha reiteratamente affermato che il processo tributario non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra i processi di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Da ciò discende che ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura,

entro i limiti posti dalle domande di parte (Cass., Sez. V, 12 luglio 2006, n. 15825 , Rv. 591748-01; Cass., Sez. V, 23 luglio 2007, n. 16252 , Rv. 599486-01; Cass., Sez. V, 24 luglio 2012, n. 13034 , Rv. 623395- 01; Cass., Sez. V, 20 marzo 2013, n. 6918 , Rv. 625849-01; Cass., Sez. V, 21 novembre 2013, n. 26157 , Rv. 629043-01 Cass., Sez. V, 19 novembre 2014, n. 24611 , Rv. 633638-01; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27574 , Rv. 650960-01).

5. Pertanto, in accoglimento di entrambi i motivi di ricorso, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla Corte di Giustizia territorialmente competente in diversa composizione per un nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento di entrambi i motivi di ricorso, cassa la sentenza e rinvia, per un nuovo esame, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 27 febbraio 2026.

Depositato in cancelleria il 19 marzo 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza