Sentenza del 11/07/2019 n. 18609 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

la contribuente M.P., esercente l'attività di parrucchiera ed estetista, riceveva il 2.3.2009 l'Avviso di accertamento n. xxxxxxxxxxxxx, mediante il quale l'Ufficio finanziario accertava maggiori imposte ai fini Irpef (euro 70,2421,00), ed Irap (3.862,00), oltre contributi Inps ed accessori (ric., p. 1), ed applicava pure la sanzione pecuniaria di euro 76.696,00.

La contribuente era stata assoggettata a controllo, in relazione all'anno 2004, in riferimento ad una plusvalenza generata dalla cessione dell'impresa individuale "MDM di M.P.". Sulla base delle risposte fornite dall'imprenditrice ad un questionario, l'Amministrazione finanziaria "richiedeva la produzione di copia di specifici registri contabili obbligatori ed altra documentazione" (sent. CTR, p. 2).

I documenti prodotti dalla contribuente erano però ritenuti incompleti dall'Ente impositore, il quale rilevava pure che l'attività commerciale di cui in premessa era stata ceduta, secondo le risultanze del sistema anagrafico, al prezzo di complessivi euro 80.000,00, di cui euro 10.000,00 per avviamento commerciale ed il resto per attrezzature ed arredi. In conseguenza dell'accertamento, il reddito percepito dalla M. veniva elevato da euro 6.192,00 ad euro 177.857,00, ai fini Irpef (sent. CTR, p. 2), conseguendone la maggiore imposizione di cui si è detto.

La contribuente impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, contestando la nullità dell'atto in quanto effettuava illegittime riprese a tassazione, in quanto l'Ufficio finanziario non aveva ben specificato quale documentazione contabile intendesse richiedere. La CTP accoglieva parzialmente il ricorso.

L'Agenzia delle Entrate impugnava la decisione assunta dalla CTP innanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Milano, domandando la conferma integrale dell'avviso di accertamento mentre la M., che spiegava appello incidentale, domandava l'annullamento integrale dell'avviso, per essere stato emesso in violazione dell'art. 32, comma 4, del Dpr n. 600 del 1973, e comunque nel difetto dei presupposti di legge.

La CTR della Lombardia osservava che, in realtà, le parti si erano sostanzialmente limitate a riproporre le questioni e le prospettazioni già sottoposte al giudice di primo grado, e confermava la decisione di quest'ultimo. In particolare, in riferimento alla doglianza proposta dalla contribuente a proposito del "recupero dei canoni di locazione finanziaria e degli altri

componenti negativi di reddito, il Collegio ... ritiene infondata l'eccezione di parte ricorrente tendente al recupero dei canoni di locazione finanziaria e degli altri componenti negativi di reddito per complessivi euro 85.530,00, essendo provata, per sua espressa ammissione, la mancata produzione, ad evasione del questionario notificatole, della documentazione richiesta dall'Ufficio" (sent. CTR, p. 3). La CTR, in sostanza, riteneva che, risultando applicabile la previsione di cui all'art. 32, comma 4, del Dpr 600 del 1973, alla contribuente non fosse consentito avvalersi in giudizio di documentazione che non aveva in precedenza prodotto all'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento.

La decisione adottata dalla CTR di Milano è stata impugnata da M.P., che si affida ad otto motivi di ricorso. L'intimata Agenzia delle Entrate non si è costituita. La ricorrente ha pure depositato memoria.

Ragioni della decisione

1.1. - La ricorrente, con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., contesta l'insufficiente motivazione sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nella individuazione della documentazione necessaria ed idonea ad accertare la sussistenza o meno di componenti negativi di reddito per il valore di euro 85.530,00. L'impugnante evidenzia che, a seguito della generica richiesta di documentazione indirizzatale dall'Amministrazione finanziaria nella fase precontenziosa, avendo l'Ente impositore richiesto la documentazione posta a supporto dei "componenti negativi di reddito e sopravvenienze attive indicati nel quadro G del modello Unico 2005" (ric., p. 38), aveva prodotto il registro IVA acquisti che poteva stimarsi sufficiente, non avendo l'Amministrazione finanziaria specificamente richiesto la produzione delle fatture. La sentenza adottata dalla CTR, nonostante la proposta questione, non si è pronunciata sul punto e "non individua la documentazione che sarebbe stata omessa dalla contribuente".

1.2. - Mediante il secondo motivo di ricorso, nuovamente proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., l'impugnante critica l'omessa motivazione sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nella individuazione della documentazione idonea ad accertare la sussistenza o meno dei componenti negativi di reddito per euro 85.530,00.

La ricorrente rinnova la propria contestazione per non avere detto nulla, la impugnata CTR, circa la "idoneità dei registri IVA prodotti a permettere all'ufficio la ricostruzione dei costi dedotti dalla contribuente ed in ordine alla corretta imputazione di tali componenti negativi di reddito" (ric., p. 42).

1.3. - Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la contribuente contesta la violazione degli artt. 38 e 42, del Dpr n. 600 del 1973, degli artt. 115 e 117 cod. proc. civ., e dell'art. 2697 cod. civ., per avere la CTR "disconosciuto i componenti negativi di reddito per un importo park euro 85.5630,00 così come dichiarati dalla contribuente in sede di modello Unico 2005 ed individuati dalla documentazione prodotta già in risposta al questionario e per avere confermato la ripresa motivata con riferimento esclusivo all'affermata ma non specificata violazione dell'art. 32 Dpr 600/1973 e non invece con riferimento alla legittimità della deduzione in termini di effettiva deducibilità dei costi

documentati", rappresentati mediante produzione del dettaglio dei costi e del libro IVA acquisti (ric., p. 46), anche in conseguenza della non contestazione da parte dell'Agenzia in merito, conseguendone l'errore della CTR in materia di ripartizione dell'onere processuale.

1.4. - Mediante il suo quarto motivo di ricorso, nuovamente proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., l'impugnante critica l'omessa motivazione sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nella mancanza di una richiesta di produzione documentale specifica, che non era contenuta nel questionario n. Q00596/2008 indirizzatole dall'Amministrazione finanziaria, "e di una anche minima indicazione nell'avviso di accertamento impugnato delle fatture d'acquisto" (ric., p. 49).

1.5. - Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione "degli artt. 32 del Dpr n. 600 del 1973, 115 e 167, cod. proc. civ., 2697 cod. civ., nonché degli artt. 24 e 53 Cost., in relazione all'omessa specifica richiesta nel questionario n. Q00596/2008 di una anche minima indicazione nell'avviso di accertamento impugnato delle fatture d'acquisto" (ric., p. 52), avendo la CTR erroneamente sostenuto di poter ritenere applicabile la preclusione processuale all'esame delle fatture passive comunque prodotte in primo grado, "ancorché queste non siano mai state specificamente richieste dall'ufficio" (ric., p. 58).

1.6. - Mediante il sesto motivo di ricorso la ricorrente contesta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 32 del Dpr n. 600 del 1973 e dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000 "con riferimento all'avvenuta produzione in giudizi ella fatture di acquisto da parte della contribuente ed alla contestuale dichiarazione di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa ad essa non imputabile" (ric., p. 59), indicando due motivi, la scarsa chiarezza dell'Ufficio nell'indicare la documentazione richiesta e la momentanea indisponibilità dei documenti, rimasti presso il proprio commercialista, poi sostituito.

1.7. - Con il settimo motivo di ricorso la contribuente critica, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., l'omessa motivazione da parte della CTR impugnata "sul punto decisivo per il giudizio consistente nella necessaria consequenzialità della deduzione dai componenti negativi di reddito di cui al rigo RG 20 della minusvalenza di euro 18.927,58 accertata dalla sentenza impugnata in relazione alla cessione d'azienda" (ric., p. 61), essendo stata richiesta espressamente la valutazione della questione alla p.

6 dell'atto di appello, con formula che la ricorrente provvedeva a riportare, in considerazione anche dell'impugnativa sul punto dell'Agenzia in sede di appello.

1.8. - Con l'ottavo motivo di ricorso la impugnante, argomentando ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., contesta la violazione degli artt. 101 e 109 Tuir da parte della CTR, per avere "confermato la sentenza di primo grado e quindi l'accertamento della minusvalenza da cessione d'azienda di euro 18.927,58, omettendo di accertare la legittima deduzione dai componenti negativi di reddito di cui al rigo RG 20 della minusvalenza accertata" (ric., p. 63 s.).

2.1. -

2.2. -

2.3. -

2.4. -

2.5. -

2.6. - I primi sei motivi di ricorso possono essere trattati congiuntamente, perché mediante gli stessi la contribuente contesta, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione che, sebbene la richiesta di produzione documentale rivoltale in fase precontenziosa dall'Amministrazione finanziaria risultasse assai generica, la CTR ha ritenuto ugualmente maturata la preclusione processuale, nei confronti della contribuente, rispetto alla possibilità di produrre ulteriori documenti in fase contenziosa.

In proposito questa Corte ha recentemente avuto occasione di ribadire che "in tema di accertamento tributario, l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, ex art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità in sede amministrativa e processuale solo dei documenti espressamente richiesti dall'Ufficio, in quanto detta disposizione normativa deve essere interpretata in coerenza con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost. e con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.", Cass. sez. V, 22.6.2018, n. 16458. La Cassazione ha anche avuto modo di specificare che "in tema di accertamento, l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa solo ove l'amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale richiesta degli stessi, accompagnata dall'avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza, e che il contribuente ne aveva rifiutato l'esibizione, dichiarando di non possederli, o comunque sottraendoli al controllo, con uno specifico comportamento doloso volto ad eludere la verifica", Cass. sez. V, 21.3.2018, n. 7011.

Invero, la CTR impugnata afferma che l'Ente impositore avesse richiesto la produzione di copia di specifici registri contabili obbligatori ed altra documentazione, ma non specifica quest'ultima in che cosa dovesse consistere.

Pertanto, non emergendo dalla sentenza impugnata che l'Amministrazione finanziaria avesse domandato, in sede di invio del questionario in fase precontenziosa, una produzione documentale specifica, ha errato la Commissione Tributaria Regionale impugnata a ritenere che la successiva produzione documentale della ricorrente, in sede contenziosa, fosse rimasta preclusa, dovendo invece la stessa essere valutata dal giudice, in primo luogo in relazione alla tempestività del deposito, nella fase contenziosa, e quindi in relazione alla sua rilevanza. In tal senso il ricorso della contribuente deve essere accolto. Vertendosi nell'ambito della violazione di legge, appare corretto accogliere il terzo ed il quinto motivo di ricorso, assorbiti il secondo, il quarto, il quinto ed il sesto.

Sembra ancora opportuno ricordare, in ordine alla complessa questione dell'applicabilità del principio di non contestazione del processo tributario, che la tematica richiede si tenga conto

della peculiare natura dello stesso.

Questa Corte di legittimità ha già avuto modo di rilevare che "nel processo tributario, il principio di non contestazione, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, trova applicazione sul piano probatorio, ma non anche su quello delle allegazioni poiché la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente non equivale ad ammissione", Cass. Sez. V, 18.6.2014, n. 13834, orientamento confermato affermandosi che "il principio di non contestazione, di cui all'art. 115, primo comma, cod. proc. civ., si applica anche nel processo tributario, ma, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e sempreché il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza", Sez. V, 6.2.2015, n. 2196.

2.7. - 2.8. - Con il settimo e l'ottavo motivo di impugnazione, la ricorrente propone la propria interpretazione della sentenza di primo grado, e contesta, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, la decisione assunta dalla CTR per averla confermata, senza però esaminare l'argomento secondo cui la cessione d'azienda avrebbe comportato una minusvalenza, di cui l'Amministrazione finanziaria non avrebbe tenuto conto, e non una plusvalenza. Anche questi motivi di ricorso rimangono assorbiti, essendo la Commissione Tributaria Regionale di Milano chiamata a rinnovare il giudizio sul fondamento dell'accertamento impugnato, servendosi anche di tutte le produzioni documentali fornite dalla ricorrente, ove tempestivamente depositate in giudizio e rilevanti.

In conseguenza, la Corte deve cassare l'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria della Lombardia perché proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, e provveda anche a regolare tra le parti le spese di lite del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo ed il quinto motivo del ricorso proposto da M.P., assorbiti gli ulteriori e, in relazione ai motivi accolti, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale di Milano che, in diversa composizione, procederà alla rinnovazione del giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, e provvederà anche a disciplinare le spese di lite del presente giudizio di cassazione fra le parti.

Così deciso in Roma, il 16 maggio 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza