

Sentenza del 27/02/2023 n. 5934 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di verifiche fiscali eseguite nei confronti dei titolari di partita Iva che avevano omissso la presentazione della dichiarazione dei redditi, l'Agenzia delle entrate notificava il 10 giugno 2013 (cfr. ric., p. 5) all'imprenditrice A.A., attiva nel settore della distribuzione dei carburanti, l'avviso di accertamento redatto con metodo induttivo recante n. (---), relativo all'anno (---) ed avente ad oggetto Iva, Irap ed Irpef, per un importo complessivo di tributi richiesti pari ad Euro 339.281,00 (controric., p. 2), oltre accessori e sanzioni.

2. La contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Palermo, proponendo plurime censure e lamentando, tra l'altro: la mancata istituzione del contraddittorio preventivo, l'errata interpretazione dei contratti di affitto e cessione parziale d'azienda da lei stipulati, l'erronea modalità d'imposizione di una pretesa plusvalenza, nonchè il mancato calcolo presuntivo forfettario dei costi comunque da dedursi. La Ctp rigettava il suo ricorso.

3. La contribuente spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, rinnovando le proprie censure. Il giudice del gravame rigettava l'impugnativa.

4. A.A. ha proposto ricorso per cassazione, avverso la pronuncia della Ctr, affidandosi a sei motivi di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle entrate.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Dott. Salzano Francesco, ed ha domandato accogliersi il quinto ed il sesto motivo di ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la contribuente contesta la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , degli artt. 3 , 24 , 53 , 111 e 117 Cost., degli artt. 41 , 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, nonchè dell'art. 2697 c.c. , non avendo il giudice dell'appello rilevato l'invalidità dell'atto impositivo in conseguenza della mancata istaurazione del contraddittorio preventivo.

2. Mediante il suo secondo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente censura la violazione dell' art. 2697 c.c. , dell' art. 115 c.p.c. , dell' art. 111 Cost. , nonchè del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67, comma 1, lett. h) , e art. 71,

comma 2 (Tuir), per avere il giudice dell'appello ritenuto legittimo l'agire dell'Amministrazione finanziaria, sebbene abbia richiesto alla contribuente, con riferimento al contratto di affitto d'azienda stipulato, il pagamento delle imposte in relazione: ai canoni maturati, alla penale per il recesso anticipato nonché al deposito cauzionale, quantunque si tratti di somme che non erano state rimosse.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la contribuente critica la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67, comma 1, lett. h) , e art. 71, comma 2 (Tuir), in cui è incorsa la Ctr per aver trascurato che le somme, ulteriori rispetto ai canoni di affitto, sottoposte ad imposizione nei suoi confronti, avrebbero dovuto essere versate dall'affittuario dell'azienda (solo) in caso di suo recesso, mentre la risoluzione è stata fatta valere dall'affittante, e le somme conseguite dall'affittuario attenevano non al recesso, bensì ai canoni di affitto per il primo anno ed al deposito cauzionale.

4. Mediante il suo quarto strumento di impugnazione, introdotto ancora ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente lamenta la violazione dell' art. 2697 c.c. , dell' art. 111 Cost. , nonché del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 86, comma 2 (Tuir), per avere il giudice dell'appello valutato legittimo l'operato dell'Agenzia delle entrate, la quale ha ritenuto che la somma di Euro 350.000,00, a cui la contribuente aveva pattuito la cessione di un ramo d'azienda, costituisse una plusvalenza tassabile quale reddito d'impresa, mentre la somma avrebbe dovuto essere considerata un reddito diverso, percepito da chi non è imprenditore, e come tale risultava "tassabile solo per cassa e quindi non tassabile perchè mai effettivamente percepito" (ric., p. 32).

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la contribuente contesta la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 86, comma 2 (Tuir), dell'art. 53 Cost. e dell'art. 2697 c.c. , per avere la Ctr trascurato che, in un'ipotesi di accertamento induttivo, l'imputazione di ogni plusvalenza importa che dal prezzo di cessione di un bene debbano essere detratti i costi sostenuti per realizzare il bene ceduto.

6. Mediante il suo sesto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente censura la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 55 e 56 (Tuir), dell'art. 53 Cost. e dell'art. 2697 c.c. , per non avere la Ctr rilevato l'invalidità dell'atto impositivo, avendo l'Amministrazione finanziaria utilizzato come riferimento i ricavi, da cui ha detratto i soli costi del lavoro, senza procedere alla dovuta determinazione degli ulteriori costi (da detrarsi).

7. Ancora con il sesto motivo di ricorso, la contribuente critica, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la nullità della sentenza impugnata per non avere la Ctr pronunciato in materia di errato calcolo della durata temporale in cui poteva ritenersi che, nell'anno in contestazione, la ricorrente abbia esercitato l'attività d'impresa (un mese e non cinque).

8. Mediante il suo primo mezzo d'impugnazione, la contribuente lamenta la mancata istituzione del contraddittorio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, prima di notificare l'atto impositivo. Merita di essere ricordato che l'avviso di accertamento in contestazione attiene ai tributi dell'Irpef, dell'Irap e dell'Iva.

8.1. In proposito questa Corte regolatrice ha elaborato un ormai consolidato orientamento interpretativo, che ha ricevuto l'avallo delle stesse Sezioni Unite ed appare condivisibile e pertanto meritevole di conferma, secondo cui "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito", Cass. S.U., 9.12.2015, n. 24823 . In materia di tributi armonizzati, e quindi anche in riferimento all'Iva, non si è poi mancato di precisare che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. a tavolino, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale con riferimento alle imposte armonizzate, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto in giudizio all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, contenuto che può essere desunto in positivo anche dal comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria nel caso concreto successivamente alla notifica dell'atto impositivo", Cass. sez. V, 20.12.2022, n. 37234 .

8.2. Nel caso di specie la contribuente non ha assolto all'onere di indicare circostanze significative che, ove le fosse stato consentito di poter evidenziare prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, avrebbero dovuto necessariamente incidere sul contenuto dell'atto impositivo.

Il primo motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve perciò essere respinto.

9. Con il suo secondo strumento di ricorso la contribuente lamenta la violazione di legge in cui è incorsa la Ctr, per aver ritenuto legittima la valutazione espressa dall'Agenzia delle entrate, la quale ha reputato assoggettabili ad imposizione tutte le somme contrattualmente dovute dall'affittuario dell'azienda, sebbene sia in relazione ai canoni di locazione maturati, sia alla penale per il recesso anticipato, sia al deposito cauzionale, queste somme non siano state rimosse in alcuna misura nell'anno d'imposta in contestazione, essendo state percepite soltanto, in parte, nell'anno successivo, e si tratta comunque di introiti suscettibili di essere sottoposti ad imposizione quali redditi diversi, corrisposti a chi non è imprenditore, e risultano perciò tassabili solo per cassa. Contesta la contribuente che la Ctr, operando in tal modo, ha pure violato la corretta ripartizione dell'onere della prova, perchè l'Amministrazione finanziaria non ha provato che le somme siano state effettivamente rimosse.

9.1. Occorre preliminarmente ricordare che la contribuente aveva locato la sua azienda di distribuzione di carburanti in data (---), pattuendosi con l'affittuaria la corresponsione di un canone annuo di Euro 100.000,00, nonchè il versamento di un deposito cauzionale di Euro 100.000,00. A causa dell'inadempimento contrattuale dell'affittuaria, la odierna ricorrente le notificava un atto stragiudiziale, invocando la risoluzione del contratto, in data (---). La ricorrente allegava, quindi, della causa civile svoltasi tra essa affittante e l'affittuaria, in cui il giudice aveva

rigettato la sua domanda di voler pronunciare la risoluzione del contratto, ma era stato comunque accertato che l'affittante non aveva percepito somme nel (---). L'Amministrazione finanziaria aveva (correttamente) sostenuto che una simile sentenza, pronunciata in giudizio cui essa era rimasta totalmente estranea, non poteva esserle opposta.

9.2. La Ctr ha osservato, in materia, come non sia in discussione che la A.A. abbia rilasciato una quietanza dei versamenti effettuati dall'affittuaria, datata 19 febbraio 2009, per l'importo di Euro 204.429,13, ma questo non nega che il credito sia maturato in anno precedente, come è pacifico, e neppure esclude che possa essere stato onorato nell'anno (---). Competeva pertanto alla parte dimostrare che l'incasso era avvenuto nel 2009, e "non si richiedeva una prova negativa e, quindi impossibile, ben potendo essere positivamente e agevolmente provata l'effettività della negoziazione degli assegni" (sent. Ctr, p. 6); ma una simile prova non è stata assicurata dalla contribuente.

9.2.1. Come evidenziato anche dal P.M. nelle sue conclusioni scritte, pertanto, la decisione della Ctr in materia non è motivata sulla non qualificabilità della somma conseguita dalla contribuente quali "redditi diversi", da sottoporre ad imposizione in applicazione del principio di cassa, bensì sulla mancata prova da parte della ricorrente che le somme dovute in relazione a crediti maturati nell'anno (Omissis) non siano state incassate in quell'anno, prova che, in effetti, non è stata fornita dalla A.A..

Il secondo strumento di impugnazione risulta quindi infondato, e deve essere pertanto respinto.

10. Mediante il terzo mezzo di ricorso la contribuente contesta la decisione della Ctr per non aver tenuto conto che le somme, ulteriori rispetto ai canoni di affitto, le quali sono state versate alla ricorrente dall'affittuaria della sua azienda, e l'Amministrazione finanziaria ha sottoposto a tassazione, avrebbero dovuto essere versate dall'affittuaria dell'azienda in caso di suo recesso, mentre la risoluzione è stata fatta valere dall'affittante, e le somme di cui la ricorrente ha conseguito il versamento dall'affittuaria attenevano non al recesso, bensì ai canoni di affitto per il primo anno ed al deposito cauzionale.

10.1. Sul punto la Ctr scrive che "del tutto corretta... appare anche l'attribuzione del maggiore reddito in forza della clausola contrattuale di cui all'art. 9, poichè, se è vero che questa disciplina l'ipotesi del recesso del locatario e non già del locatore, tuttavia, emerge dalla stessa documentazione prodotta dall'appellante (la quietanza del 19 febbraio 2009) che tale previsione è stata comunque applicata dalle parti, laddove è stato riconosciuto al locatore medesimo anche la somma relativa al deposito cauzionale, che pure, in base al titolo letterale, sarebbe spettata solo nel caso di recesso del locatario" (sent. Ctr, p. 7).

10.2. La Ctr non ha ritenuto che le somme siano state versate dall'affittuaria quale corrispettivo per il recesso, come interpreta la ricorrente, bensì il giudice dell'appello reputa che siano state corrisposte per il pagamento dei canoni di affitto e per il deposito cauzionale, proprio come previsto dal contratto ed invocato dalla contribuente.

Il motivo di ricorso risulta pertanto infondato e deve essere rigettato.

11. Con il quarto motivo di ricorso la contribuente lamenta che l'Amministrazione finanziaria non poteva considerare la somma di Euro 350.000,00, pattuita per la cessione di un ramo d'azienda, come una plusvalenza tassabile nei confronti di un imprenditore, perchè A.A. non era più un imprenditore, avendo dato in affitto la propria intera azienda. Il provento derivante dalla cessione d'azienda, ove effettivamente accertato, avrebbe dovuto essere sottoposto a tributo quale reddito diverso, applicandosi l'imposizione per cassa.

11.1. La Ctr afferma in proposito che "in data 17 settembre 2008 il contratto di affitto di azienda era stato risolto e.... pertanto, da tale data - ed ancora alla data di stipula del contratto" di cessione di ramo d'azienda, "con il Contalicio il 10 novembre 2008 - la A.A. aveva necessariamente riacquisito la qualifica di imprenditore" (sent. Ctr, p. 7).

La valutazione espressa dal giudice dell'appello appare non conforme alle evidenze di causa. Risulta pacifico che il contratto di affitto di azienda stipulato dalla A.A. non prevedeva una clausola risolutiva espressa. In conseguenza, l'intimazione stragiudiziale della risoluzione del contratto, effettuata dalla contribuente nel settembre del (Omissis), non poteva sortire l'effetto di provocare realmente la risoluzione del patto. Si tratta di un elemento da cui non può prescindere nel valutare la contestazione proposta dalla parte.

Il quarto motivo di impugnazione risulta quindi fondato e deve essere perciò accolto.

12. Mediante il quinto strumento di impugnazione la ricorrente censura la Ctr per aver ritenuto legittimo l'atto impositivo che indicava una plusvalenza, senza tener conto che, in ipotesi di accertamento induttivo del reddito, nel calcolare l'importo occorre (sempre) tener conto anche dei costi sostenuti per realizzare il bene venduto. Mediante la prima parte del sesto motivo di ricorso la contribuente propone analoga contestazione in relazione a diverso profilo.

12.1. La Ctr osserva in materia che "quanto alla... doglianza della omessa considerazione degli elementi negativi del reddito, deve ribadirsi che l'appellante non indica in alcun modo e specificamente quali sarebbero gli elementi negativi del reddito d'impresa tratti dall'anno di imposta... diversi da quelli (costi per lavoro dipendente) che... sono stati, invece, considerati dall'Agenzia delle entrate con l'accertamento impugnato" (sent. Ctr, p. 8).

13. Invero, nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria ha proceduto ad un accertamento induttivo c.d. puro, e deve allora ricordarsi che questa Corte ha recentemente avuto occasione di ribadire che "in tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (come in caso di indagini bancarie) è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario", Cass. sez. V, 28.11.2022, n. 34996 .

13.1. Nel caso di specie, pertanto, anche se la contribuente non ha provveduto ad allegare e provare gli oneri sostenuti, la riduzione percentuale forfettaria del reddito, in considerazione dei costi sopportati, doveva comunque essere applicata dall'Ente impositore.

In relazione a tale profilo, pertanto, il quinto ed il sesto motivo di ricorso devono essere accolti.

14. Mediante la seconda censura proposta con il sesto motivo di ricorso, la contribuente critica la nullità della decisione assunta dalla Ctr per non aver pronunciato in materia di erroneità del calcolo effettuato dall'Amministrazione con riferimento al periodo di tempo in cui, nell'anno (Omissis), A.A. aveva rivestito la qualifica di imprenditore, che in realtà coincide con il solo primo mese dell'anno.

14.1. In materia deve osservarsi che il giudice dell'appello espone le proprie valutazioni in proposito, anche se implicitamente, perchè valuta chiaramente che, a seguito della risoluzione del contratto di affitto di azienda, che sarebbe intervenuta il (---), la A.A. avrebbe riacquisito la qualifica di imprenditore. In base a quanto si è osservato in relazione al quarto motivo di ricorso, però, questa valutazione dovrà essere riesaminata dalla Ctr, e la contestazione di cui alla seconda censura del sesto motivo di ricorso rimane quindi assorbita.

15. In definitiva devono essere accolti, nei limiti indicati in motivazione, il quarto, il quinto ed il sesto motivo di ricorso, cassandosi la decisione impugnata con rinvio innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, perchè proceda a nuovo giudizio nel rispetto dei principi esposti.

La Corte,

P.Q.M.

accoglie il quarto, il quinto ed il sesto, motivo di impugnazione proposti da A.A., respinti gli ulteriori, cassa la decisione impugnata in relazione ai motivi accolti, nei limiti di cui in motivazione, e rimette le parti innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia perchè, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio nel rispetto dei principi esposti, e provveda pure a regolare le spese di lite del giudizio di cassazione tra le parti.

In caso di diffusione del presente provvedimento omettere le generalità e gli altri dati identificativi, a norma del D.Lgs. n. 196 del 2003, art. 52 in quanto imposto dalla legge.

Così deciso in Roma, il 23 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 27 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza