

Cass. Civ. Sez. V Ord. (ud. 11-02-2020) 11-06-2020 n. 11835

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n.26315/2013 R.G. proposto da Xxxxx rappresentato e difeso dagli avv.ti xxxxxxxx xxxxxxxx elettivamente domiciliato in Roma alla via Germanico n.146, presso l'avv.XXXX;

-ricorrente-

CONTRO

Agenzia delle entrate, in persona del direttore p.t., rappresentata e difesa, dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata, in Roma, in via dei Portoghesi, n. 12;

-contro ricorrente-

avverso la sentenza n. 61/5/13 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, pronunciata il 26/3/2013, depositata il 9/4/2013 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio dell' 11 febbraio 2020 dal consigliere Andreina Giudicepietro;

RILEVATO CHE:

xxx ricorre con sei motivi avverso l'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza n. 61/5/13 della Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito C.t.r), pronunciata il 26/3/2013, depositata il 9/4/2013 e non notificata, che, in controversia relativa all'impugnazione degli avvisi di accertamento di maggiore Irpef ed addizionali regionali per gli anni di imposta 2005, 2006 e 2007, ha rigettato l'appello del contribuente, confermando la sentenza della C.t.p. di Milano;

con la sentenza impugnata, la C.t.r., per quanto ancora di interesse, riteneva che la giustificazione del contribuente in merito al ritardo nella risposta al questionario fosse contraddittoria, in quanto faceva riferimento sia alla gran mole di documenti richiesti, di difficile reperimento, sia al fatto che per la gran parte fossero già in possesso dell'amministrazione;

inoltre la C.t.r. rilevava che le motivazioni della richiesta del contribuente di rinvio del termine fissato per la risposta al questionario fossero assolutamente generiche e, comunque, non riconducibili a cause di forza maggiore, che riguardavano il furto o lo smarrimento non colposo dei documenti;

pertanto l'unica giustificazione dell'omissione, che il contribuente avrebbe potuto addurre, sarebbe stato «un fatto oggettivo a lui non imputabile»>>;

il giudice di appello rilevava anche l'avvenuto pagamento da parte del contribuente della sanzione per il ritardo nella risposta al questionario, circostanza che provava l'omissione del contribuente, protrattasi per oltre quattro mesi;

infine, la C.t.r affermava la sussistenza dei presupposti per procedere all'accertamento sintetico induttivo, rilevando che la risposta tempestiva del contribuente avrebbe messo l'Ufficio in condizione di valutare l'eventualità di non emettere gli avvisi di accertamento o di ridurre la pretesa;

a seguito del ricorso, l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la Camera di Consiglio dell'11 febbraio 2020, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197; il ricorrente ha depositato memoria;

CONSIDERATO CHE:

preliminarmente, deve rilevarsi che «la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare» (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 17258 del 27/06/2019; conf. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10578 del 22/05/2015);

pertanto, il giudicato penale di assoluzione non esplica efficacia vincolante nell'ambito del giudizio tributario;

con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art.32, comma quinto, d.P.R. n.29 settembre 1973 n.600, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod.proc.civ.;

nel caso di specie, il ricorrente aveva avanzato richiesta di proroga, alla quale non aveva avuto risposta, ed aveva depositato la documentazione necessaria (operazioni in borsa su azioni, vendita di un'unità immobiliare, tre prestiti dal padre zzzzzzzzzzzz, due fidi bancari e tutti gli estratti conto), dapprima alla direzione provinciale di Milano, in sede di accertamento con adesione dopo l'emissione degli atti impositivi, e, successivamente, alla C.t.p. di Milano in allegato al ricorso introduttivo del giudizio di primo grado;

il ricorrente sostiene, quindi, di non essersi sottratto alle richieste contenute nel questionario, di aver spiegato all'Ufficio le ragioni per cui non poteva rispondere nel tempo che gli era stato concesso e per le quali richiedeva una proroga, nonché di aver ottemperato al disposto dell'art. 32 comma 5 citato, avendo dichiarato, con il ricorso alla C.t.p. di Milano, le ragioni per le quali non aveva potuto consegnare nei termini la documentazione che gli era stata richiesta; secondo

il ricorrente, la dichiarazione, insieme con l'allegazione dei documenti non esibiti, sarebbe stata sufficiente per l'applicazione dell'esimente di cui al quinto comma dell'art. 32 d.P.R. n.600/1973 e non avrebbe richiesto la prova contestuale di non imputabilità della causa d'inadempimento;

con il secondo motivo, il ricorrente denuncia l'omessa pronuncia, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., sull'esimente invocata di cui al comma quinto dell'art. 32 d.P.R. n.600/73; il contribuente, con il ricorso di primo grado, aveva dichiarato di non aver potuto consegnare la documentazione richiesta nei termini prefissati, perché in un primo tempo non aveva avuto cognizione del questionario, trovandosi in ferie;

inoltre, aveva dichiarato di aver avuto difficoltà nel reperire la documentazione, andata perduta nell'allagamento della sua cantina, avvenuto nell'anno precedente;

tali circostanze, oggetto della dichiarazione del contribuente (che per le stesse aveva anche avanzato richiesta di proroga del termine in sede amministrativa), non erano state in alcun modo esaminate dal giudice di appello, che si era limitato a rilevare la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 32, quarto comma, d.P.R. citato, senza valutare quelle del successivo comma quinto;

con il terzo motivo, il ricorrente denuncia l'omessa pronuncia, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., ed all'art.112 cod. proc. civ., sull'esimente invocata di cui al comma quinto dell'art. 32 d.P.R. n.600/73;

anche con tale motivo, il ricorrente si duole del fatto che la C.t.r. ha giustificato la propria decisione sul mancato deposito all'Ufficio della documentazione in risposta al questionario, senza pronunciarsi sull'operatività dell'esimente di cui al quinto comma dell'art.32 citato e, comunque, senza fornire alcuna motivazione sul mancato esame dell'esimente;

con il quarto motivo, il ricorrente denuncia l'omessa o insufficiente motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art.360, primo comma, n.5, vecchia formulazione, cod. proc. civ.;

il giudice di appello non avrebbe considerato che il contribuente, lungi dal sottrarsi all'accertamento, aveva avanzato richiesta di proroga, evidenziando le difficoltà nel reperire la documentazione richiesta entro il termine prefissato; ricorrendo le condizioni di cui all'art.32, quinto comma, cit., il giudice di merito avrebbe dovuto ritenere utilizzabile la documentazione prodotta fin dal primo grado di giudizio e valutarla ai fini della prova delle giustificazioni addotte dal contribuente per contestare la fondatezza dell'accertamento;

con il quinto motivo, il ricorrente ripropone la stessa censura del quarto, in relazione all'art. 360, primo comma, n.5, cod. proc. civ., secondo la nuova formulazione introdotta dal comma 1, lett. b, d.l. 22 giugno 2012 n.83;

con il sesto motivo, subordinato ai precedenti, il ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione dell'art. 111 Cost., art. 132 cod. proc. civ., art. 118 disp. att. al cond. proc. civ.,

art.36 d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., con riguardo al rilievo relativo "ai costi di assicurazione solvibilità clienti"; in realtà, nonostante il tenore testuale della rubrica, nell'illustrazione del motivo, il ricorrente nuovamente deduce che il giudice di appello non avrebbe fornito 'un'adeguata motivazione in ordine all'esimente di cui all'art. 32, comma quinto, d.P.R. n.600/1973, sebbene il ricorrente avesse chiaramente dichiarato di non aver potuto produrre la documentazione nei termini fissati nel questionario ed la avesse prodotta unitamente al ricorso; il secondo ed il terzo motivo sono fondati, con conseguente assorbimento dei rimanenti; ai sensi dell'art.32, comma quarto, d.P.R. n.600/1973, vigente *ratione temporis*, «le notizie ed i dati non adottati 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.

Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta»;

la giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che «in tema di accertamento fiscale, l'invito dell'Amministrazione finanziaria, di cui all'art. 32, comma 4, d.P.R. n. 600/1973, a fornire dati e notizie, assolve alla chiara funzione di assicurare un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente per definire le rispettive posizioni, mirando anche ad evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, per cui l'eventuale omissione è sanzionata con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti in quella sede.

Tale inutilizzabilità consegue in modo automatico all'inottemperanza all'invito, potendo il contribuente beneficiare di una deroga solo se ricorrono le condizioni di cui all'art. 32, comma 5, ossia depositando in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri, e i registri non trasmessi, dichiarando contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile» (Cassazione civile sez. VI, 03/05/2019, n.11608);

si è anche detto che «il divieto di utilizzazione in sede contenziosa dei documenti non prodotti in via amministrativa va letto alla luce dei principi di collaborazione e buona fede in senso oggettivo, espressamente enunciati dalla l. n. 212 del 2000, art. 10 (c.d. statuto dei diritti del contribuente), ai quali devono conformarsi sia i contribuenti che l'amministrazione finanziaria; pertanto non è solo il contribuente che deve collaborare, ma anche l'ufficio è tenuto ad ispirare la propria condotta agli anzidetti canoni della lealtà e della collaborazione.

Va pertanto ritenuto che l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa non determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa per il mero verificarsi di detta omessa esibizione, ma in presenza del peculiare presupposto, la cui prova incombe sull'Agenzia, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza» (da ultimo, Cassazione civile, sez. trib., 21/06/2019, n.16725);

nel caso di specie, sebbene il questionario non sia integralmente riportato negli atti di parte, non è contestato che l'Ufficio abbia fatto una richiesta specifica di documentazione in ordine ad acquisti ed operazioni finanziarie negli anni dal 2005 al 2009 e che abbia avvertito delle conseguenze della mancata produzione della stessa nei termini;

il ricorso, invero, si incentra sulla sussistenza delle condizioni di cui al quinto comma dello stesso articolo, che recita «le cause di inutilizzabilità previste dal terzo 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 »: va, al riguardo, precisato che, secondo i principi già espressi da questa Corte e sopra riportati, l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 32, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare, in linea con i canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà in materia tributaria, un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, sì da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa, sempre che gli stessi abbiano formato oggetto di una specifica richiesta, accompagnata dal relativo avvertimento sulla successiva inutilizzabilità, e non siano comunque già in possesso dell'amministrazione;

nel caso di specie, il giudice di appello non si è pronunciato sulla sussistenza dei requisiti richiesti dall'art. 32, quinto comma, d.P.R. n.600/1973, limitandosi ad esaminare le giustificazioni fornite dal contribuente all'Ufficio nella fase amministrativa; la C.t.r., invece, avrebbe dovuto considerare se il ricorrente avesse depositato in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri richiesti dall'Amministrazione, e se avesse dichiarato contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile, valutando l'imputabilità o meno delle giustificazioni addotte in sede giudiziale;

pertanto, il ricorso va accolto in relazione ai motivi secondo e terzo, assorbiti gli altri; la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso, assorbiti i rimanenti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 11 febbraio 2020.

Il Presidente

Roberta Crucitti