

Cassazione, Sez. trib., Sent. 10 gennaio 2013 (ud. 31 ottobre 2012) n. 453 – Pres. Greco; Rel. Perri-no

Fatto

L'Agenzia delle entrate notificò a *** per l'anno d'imposta *** un avviso di accertamento sintetico del reddito a norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 5.

La notifica dell'avviso era stata preceduta dall'invio al contribuente di un questionario, notificato a norma dell'art. 32, del D.P.R. dianzi citato, con cui *** era stato invitato ad esibire la documentazione giustificativa della provenienza di somme impiegate per alcune operazioni di compravendita.

E ciò in quanto le compravendite in questione evidenziavano, nel periodo ***, spese per incrementi patrimoniali di lire *** a fronte di un reddito dichiarato per l'anno *** pari a lire ***.

Il contribuente impugnò l'avviso di accertamento, lamentando sia che esso non rispondeva ai requisiti previsti dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, sia che non ricorrevano i presupposti di legge per procedere all'accertamento sintetico e chiedendo, in via subordinata, di rideterminare la spesa per incrementi patrimoniali nel periodo in questione in L. ***.

La Commissione tributaria di *** accolse parzialmente il ricorso, fissando l'ammontare complessivo degli investimenti nel periodo in esame in lire *** anziché in lire *** e riconoscendo in lire *** gli incrementi patrimoniali annui, a tal fine qualificando come disponibilità effettive le liberalità ed i fondi di fine rapporto accreditati al ricorrente.

Il ricorrente propose appello e la Commissione tributaria regionale, con la sentenza impugnata, lo ha accolto, valorizzando la prova contraria offerta dal ricorrente ed in conseguenza annullando integralmente l'avviso di accertamento.

Ricorre l'Agenzia delle entrate per ottenere la cassazione della sentenza impugnata, affidando il ricorso a due mezzi.

Resiste con controricorso il contribuente, che spiega ricorso incidentale condizionato.

Diritto

1.- Vanno preliminarmente riuniti i ricorsi, *ex art. 335 c.p.c.*

2.- Col primo motivo di ricorso, proposto *ex*

art. 360 c.p.c., n. 3, l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, formulando il seguente quesito di diritto: "dica codesta Corte se incorra in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, commi 2, 3 4, applicabile *ratione temporis*, il giudice tributario che affermi che il contribuente non è incorso nella sanzione dell'inutilizzabilità in sede processuale, comminata per dati, notizie e documenti mai forniti nella fase precontenziosa all'Amministrazione finanziaria, per il solo fatto di avere presentato una richiesta di proroga, oltretutto non motivata con l'allegazione di cause non imputabili per la mancata risposta".

A sostegno del motivo, l'Agenzia delle entrate deduce che, secondo la Commissione tributaria, la mera richiesta avanzata dal contribuente di proroga per la presentazione della documentazione di giustificazione delle somme impiegate per le compravendite oggetto delle contestazioni, non corredata dell'allegazione di impedimenti, sarebbe sufficiente ad evitare la maturazione della preclusione contemplata dal 3 comma dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973 (nel testo applicabile *ratione temporis*), là dove, invece, sarebbe occorsa almeno l'allegazione degli impedimenti.

2.1.- Al riguardo, il contribuente deduce che il punto è coperto da giudicato, in quanto la questione dell'operatività della preclusione era stata posta in primo grado e conseguentemente esaminata dalla Commissione tributaria provinciale che ne aveva escluso la fondatezza, là dove l'Agenzia delle entrate non ha gravato da appello la statuizione.

Va osservato, di contro, che la sentenza impugnata ha esaminato la questione della preclusione anche con riguardo all'anno *** e, quindi, anche con riguardo alla sentenza numero *** della Commissione tributaria provinciale, che aveva escluso l'operatività della preclusione (...).

Manca, nel controricorso proposto dal contribuente, la riproposizione della questione *sub specie* della violazione del procedimento (incombente anche sulla parte totalmente vittoriosa nel merito: vedi, *ex multis*, Cass. 9 settembre 2008, n. 23113): il ricorso incidentale condizionato si limita a prospettare un quesito di diritto, peraltro manifestamente generico, volto a verificare se sia "vero che la assoluta mancata esposizione delle difese e la mancata indicazione di qualsivoglia prova da parte dell'Ufficio comportano violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23, comma 3".

3.- Il primo motivo proposto dalla ricorrente censura l'unica *ratio decidendi* posta dalla sentenza impugnata a fondamento dell'utilizzabilità dei documenti esibiti.

La lettura della sentenza evidenzia di fatti che, contrariamente a quanto sostenuto dal sostituto procuratore generale nel corso della discussione orale, l'argomentazione concernente la facoltà di produrre in appello nuovi documenti è mero *obiter dictum*, in quanto, a dire della Commissione tributaria regionale, "la produzione da parte del contribuente, nel giudizio d'appello, della consulenza tecnico contabile a firma del Dott. B. deve ritenersi ammissibile in quanto i documenti utilizzati per la realizzazione dell'elaborato erano già agli atti del giudizio di primo grado e pertanto la memoria di parte appellante è stata predisposta su documentazione già depositata".

4.- Ciò posto, nel merito la doglianza è infondata, sebbene occorra la correzione della motivazione della sentenza impugnata.

Va rimarcato che sia il primo motivo del ricorso principale, sia il controricorso vertono sulla configurabilità (nel caso del ricorso principale) ovvero sull'esclusione (nel caso del controricorso) della configurabilità della preclusione processuale contemplata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 3: secondo il ricorso principale, la preclusione si è maturata in ragione dell'inottemperanza del contribuente, non giustificata dall'allegazione di impedimenti ininputabili, alla richiesta d'informazioni rivoltagli con la notifica del questionario.

Secondo il controricorso, in ogni caso l'insorgenza della preclusione sarebbe esclusa dalla mancanza d'informazione da parte dell'amministrazione del verificarsi dell'inutilizzabilità in sede amministrativa e contenziosa delle notizie e dei documenti non prodotti nel termine assegnato; informazione che l'ultimo nucleo normativo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 3, espressamente prescrive ("di ciò -ossia del fatto che non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, notizie e dati non adottati e documenti non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio- l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta", stabilisce la norma in questione).

In definitiva, il controricorso per quest'aspetto sollecita una correzione della motivazione, riproponendo le difese già svolte nei gradi precedenti (vedi, in tema, Cass. 24 marzo 2010, n. 7057).

5.- Ai fini dell'esatto inquadramento della fatti-

specie, occorre premettere che, in terna di accertamento delle imposte sui redditi, il paradigma normativo del procedimento di accertamento della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti, disciplinato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non prevede, quale suo presupposto o momento necessario ed indefettibile della serie procedimentale finalizzata alla rettifica, l'invio del questionario di cui all'art. 32, n. 4, sicché il mancato invio non inficia la perfezione e la validità del procedimento di rettifica, che restano subordinati alla sola carenza dei presupposti di cui all'art. 38 del suddetto decreto (principio consolidato: vedi Cass. 20 giugno 2007, n. 14367; Cass. 23 giugno 2006, n. 14675).

5.1.- L'invio del questionario innesta, in seno al procedimento di accertamento della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti, un subprocedimento, che si dipana in più passaggi, consistenti:

- nell'invio del questionario, con la fissazione di un termine minimo a carico del contribuente per l'adempimento degli inviti o delle richieste rivoltagli;

- nel l'avvertimento da parte dell'ufficio delle conseguenze derivanti al contribuente dall'inottemperanza a tali inviti o richieste;

- nella risposta del contribuente che fornisca dati e documenti richiesti, ovvero - nell'inottemperanza del contribuente alle richieste rivoltagli.

Questa Corte ha già avuto occasione di sottolineare che tale subprocedimento è dettato, come la norma che prevede la comparizione personale del contribuente (art. 32, comma 1, n. 2), allo scopo di favorire il dialogo tra le parti, in vista di un chiarimento delle reciproche posizioni, capace di escludere l'instaurazione del contenzioso (Cass. 30 dicembre 2009, n. 28049), in base a quei canoni di lealtà, correttezza e collaborazione, che sono necessariamente implicati "...quando siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria" (Corte cost., 25 luglio 2000, n. 351).

5.2.- In questo contesto, il legislatore ha sanzionato con la preclusione dell'inutilizzabilità la condotta del contribuente che si sottrae al dialogo con l'amministrazione, ponendo il divieto di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa (divieto che, ha precisato la Consulta, ha rilievo esclusivamente processuale, in quanto tale inidoneo a menomare il principio di capacità contributiva: Corte costituzionale, ordinanza 7 giugno 2007, n. 181).

Tale preclusione è determinata dal fatto che l'inadempimento del contribuente finisce con l'impedire all'amministrazione di eseguire un accertamento

analitico (Cass. 6 ottobre 2011, n. 20461, la quale, peraltro, ha ritenuto che un solo ritardo non grave da parte del contribuente nel riscontro ad una richiesta di documenti, accompagnata dalla concessione del termine minimo di quindici giorni, specie se già preceduta da altre richieste regolarmente evase, non legittima il ricorso al metodo di accertamento induttivo).

La norma, ha ulteriormente precisato la Corte, va intesa rigorosamente, senza che possano acquistare rilievo le motivazioni e, dunque, l'atteggiamento psicologico del contribuente (Cass. 30 dicembre 2009, n. 28049, resa in una fattispecie simile a quella in oggetto, in cui si è ritenuto inidonea ad impedire la predetta preclusione la dichiarazione del contribuente "di aver ricevuto la notifica del questionario nei giorni immediatamente precedenti il periodo feriale"). Di qui l'irrelevanza, nel nostro caso, della richiesta di proroga, motivata dall'imminenza delle festività natalizie, soprattutto ove si consideri che l'art. 32, comma 2, nel testo vigente *ratione temporis*, riconosce la facoltà di richiedere una proroga del termine soltanto alle aziende ed agli istituti di credito, diretti destinatari di richieste dell'ufficio a norma del medesimo art. 32, comma 1, n. 7; e l'irrelevanza della richiesta di proroga determina l'irrelevanza della produzione documentale valorizzata nel controricorso, avvenuta a distanza di più di sei mesi dalla data dell'invio del questionario, ben oltre, dunque, anche il termine di trenta giorni richiesto con l'istanza di proroga.

5.3.- Il subprocedimento in questione, tuttavia, proprio perché è capace di provocare il verificarsi dell'inutilizzabilità in sede amministrativa dei dati e dei documenti soltanto tardivamente esibiti, che si riverbera sulla preclusione processuale pure stabilita dall'art. 32, comma 3, postula che non sia soltanto il contribuente a collaborare, ma che anche l'ufficio ispiri la propria condotta al canone di lealtà richiamato dalla Consulta, codificato, nel nostro caso, dall'obbligo di avvertimento in ordine alle conseguenze dell'inottemperanza, fissato, come si è visto, dall'ultimo nucleo normativo dell'art. 32, comma 3.

Il canone di lealtà, d'altronde, rinviene espressione nello statuto del contribuente, il cui articolo 10 prescrive che "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede", del quale è specifica manifestazione, tra l'altro, l'obbligo dell'amministrazione "(...) di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali

possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione (...)" (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 2).

Nel nostro caso, emerge dalla stessa narrativa della sentenza impugnata che l'avvertimento non vi è stato; per conseguenza, non si è realizzata la sequenza del subprocedimento innescato dall'invio del questionario.

E non essendo integrata la fattispecie prevista dalla norma, non trova applicazione la "sanzione" al ricorrere di tale ipotesi correlata, ossia l'inutilizzabilità in sede amministrativa e la conseguente preclusione processuale dianzi illustrate.

In definitiva, nessuna preclusione è venuta ad operare, per l'incompletezza della fattispecie capace di generarla.

5.4.- Va dunque affermato il seguente principio di diritto a norma dell'art. 384 c.p.c.: "La preclusione fissata dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, commi 3 e 4, non opera a carico del contribuente che non abbia ottemperato alle richieste rivoltegli nel termine assegnatogli, qualora l'amministrazione non l'abbia previamente avvertito delle conseguenze collegate a tale inottemperanza".

6.- Il rigetto del primo motivo comporta l'assorbimento del ricorso incidentale condizionato proposto dal contribuente.

7.- (...)

8.- Il ricorso va in conseguenza respinto.

Le spese, liquidate in dispositivo, vanno compensate, in considerazione della relativa novità delle questioni affrontate.

P.Q.M.

La Corte:

- riunisce i ricorsi;
- rigetta il ricorso principale, con assorbimento di quello incidentale condizionato;
- compensa le spese di lite.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 31 ottobre 2012.

Depositato in Cancelleria il 10 gennaio 2013

