

Ordinanza del 13/02/2026 n. 3224 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Documentazione tardivamente prodotta

Massima:

Solo i documenti che avrebbero potuto, se tempestivamente esibiti, impedire l'accertamento o ridurre la portata rientrano nel rigore della sanzione di inutilizzabilità, mentre ne restano esclusi quelli che presentano un contenuto non univocamente favorevole o che risultano già conosciuti o conoscibili dall'Amministrazione. In questa prospettiva, infatti, la preclusione probatoria, pur mantenendo la sua funzione di stimolo alla collaborazione tra contribuente e Amministrazione, non opera secondo un automatismo legato alla sola tardività della produzione documentale, ma richiede una valutazione concreta del tipo di elemento informativo e della sua effettiva incidenza sulla pretesa fiscale.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

La Società Teletecnica Srl in liquidazione ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 5449/2023, depositata il 3 ottobre 2023 dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio nel procedimento di revocazione iscritto al R.G.A. n. 1268/2023.

La controversia sorge dall'invito n. (-----), notificato alla contribuente il 29 marzo 2018, ai sensi degli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972, volto all'acquisizione di documentazione relativa all'anno d'imposta 2013, in ragione di una discrasia tra i dati indicati nel Modello Unico e quelli comunicati dai clienti della società nel "Modello di comunicazione polivalente" (cd. "Spesometro").

Non avendo la contribuente ottemperato all'invito nel termine assegnato, l'Ufficio emetteva avviso di accertamento n. (-----) in data 1 ottobre 2018, rideterminando il reddito d'impresa ai fini IRES e IRAP, il volume d'affari ai fini IVA e disconoscendo la detrazione IVA per Euro 176.518,00, sulla base di parametri induttivi derivanti dagli studi di settore.

La società, in data 22 novembre 2018, presentava istanza di accertamento con adesione, producendo la documentazione richiesta, ma il procedimento adesivo non sortiva esito utile.

Avverso l'avviso di accertamento, la contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che con sentenza n. 8899/25/2020 accoglieva il ricorso, ritenendo che la produzione documentale in sede di adesione integrasse un profilo idoneo a giustificare la revisione dell'accertamento.

La Commissione Tributaria Regionale, con sentenza n. 4241/2022, accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate, affermando che la contribuente non aveva assolto l'onere probatorio circa lo scostamento dallo studio di settore e il diritto alla detrazione IVA. Avverso tale decisione, Teletecnica proponeva domanda di revocazione, deducendo un errore di fatto per omessa percezione della documentazione prodotta.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, con la sentenza impugnata, accoglieva la revocazione sotto il profilo dell'errore di fatto, ma confermava la legittimità dell'avviso di accertamento, rilevando l'inutilizzabilità dei documenti tardivamente prodotti ai sensi dell' art. 32 , comma 4, D.P.R. n. 600/1973 .

Successivamente, nel giudizio di legittimità, il Consigliere delegato ha formulato proposta di definizione anticipata ai sensi dell' art. 380-bis c.p.c., ritenendo i primi tre motivi manifestamente infondati e il quarto inammissibile. La proposta è stata comunicata alle parti in data 21 dicembre 2024.

La società ricorrente ha presentato istanza ex art. 380-bis , comma 2, c.p.c., dichiarando di non aderire alla proposta e chiedendo la decisione del ricorso, sostenendo la fondatezza dei motivi.

In prossimità dell'udienza, la ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

MOTIVI DEL RICORSO

Con il primo motivo di ricorso, si lamenta, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell' art. 32 , comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 , per avere la sentenza impugnata ritenuto operante la preclusione all'utilizzabilità dei documenti prodotti dalla contribuente, nonostante la loro allegazione all'atto introduttivo del giudizio di primo grado e la precedente esibizione in sede di istanza di adesione.

Con il secondo motivo di ricorso, si deduce, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell' art. 32 , comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 , per avere il giudice di merito omesso di considerare che la contribuente aveva dichiarato e documentato le cause non imputabili che avevano impedito la tempestiva produzione dei documenti richiesti, in particolare il trasferimento della sede legale e la complessità delle operazioni di catalogazione.

Con il terzo motivo di ricorso, si denuncia, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell' art. 52 , comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 , in relazione alla ripresa IVA, per avere la sentenza impugnata ritenuto legittimo l'accertamento induttivo e il

disconoscimento della detrazione IVA, nonostante la disponibilità e l'acquisizione dei registri IVA e della documentazione contabile in sede endoprocedimentale.

I primi tre motivi di ricorso, da trattarsi congiuntamente per la loro intima connessione, sono fondati per quanto di ragione.

La sentenza impugnata ha ritenuto operante la preclusione probatoria di cui all' art. 32 , comma 4, D.P.R. n. 600 del 1973 , affermando che "la Società sostiene di aver consegnato all'Agenzia i documenti che confutano le tesi dell'Amministrazione, ma questa documentazione non è stata messa a disposizione di questa Corte, che non può certo supplire a tale inerzia" e che, pertanto, "l'appellata non ha giustificato in nessun modo lo scostamento rilevato, sottraendosi all'onere probatorio gravante su di essa".

La Corte territoriale ha inoltre rilevato che, in tema di studi di settore, "grava sul contribuente l'onere di dimostrare, attraverso informazioni ricavabili da fonti di prova acquisite al processo con qualsiasi mezzo, la sussistenza di circostanze di fatto tali da far discostare la sua attività dal modello normale".

Tale ricostruzione non tiene in debita considerazione i principi consolidati nella giurisprudenza di questa Corte, né dei criteri interpretativi affermati dalla Corte costituzionale con la recente sentenza n. 137 del 2025.

La giurisprudenza di legittimità, invero, ha ripetutamente precisato che l'inutilizzabilità della documentazione tardivamente prodotta opera solo ove l'Amministrazione dimostri la sussistenza di un invito specifico, puntuale, corredato da avvertimento chiaro e assistito da un termine congruo; mentre il contribuente, per evitare l'effetto preclusivo, può sin dal ricorso allegare e provare una causa non imputabile del ritardo, anche se derivante da condotte di terzi o da fatti non riconducibili alla sua sfera di controllo (Cass. nn. 27069/2016 ; 10670/2018 ; 3442/2021 ; 16757/2021 ; 3770/2022).

Sul punto è intervenuta in modo decisivo la rammentata sentenza n. 137 del 2025 della Corte costituzionale , che - pur dichiarando non fondate le questioni di legittimità - ha circoscritto in modo significativo l'ambito applicativo della preclusione di cui all' art. 32 , comma 4, D.P.R. n. 600 del 1973 .

La Consulta ha stabilito che l'inutilizzabilità può operare solo per gli elementi informativi "univocamente a favore del contribuente", con esclusione degli elementi "misti", suscettibili anche solo in parte di produrre effetti sfavorevoli per il contribuente (v. sent. cit., par. 7.1).

Inoltre, la preclusione non può riguardare dati e documenti già nella disponibilità dell'Amministrazione o agevolmente acquisibili tramite le proprie banche dati (ivi, par. 7.2).

Si tratta di presupposti aggiuntivi, che integrano - senza sovvertirli - i canoni già affermati dal diritto vivente, ma che impongono al giudice di merito un accertamento più analitico, calibrato sui nuovi confini delineati dal Giudice delle leggi.

In questa prospettiva, infatti, la preclusione probatoria - pur mantenendo la sua funzione di stimolo alla collaborazione tra contribuente e Amministrazione - non opera secondo un automatismo legato alla sola tardività della produzione documentale, ma richiede una valutazione concreta del tipo di elemento informativo e della sua effettiva incidenza sulla pretesa fiscale.

La Corte costituzionale ha infatti chiarito che solo i documenti che avrebbero potuto, se tempestivamente esibiti, impedire l'accertamento o ridurre la portata rientrano nel rigore della sanzione di inutilizzabilità, mentre ne restano esclusi quelli che presentano un contenuto non univocamente favorevole o che risultano già conosciuti o conoscibili dall'Amministrazione.

Nel caso di specie, la Corte territoriale non ha svolto alcuna delle verifiche richieste ed ora compendiate: in primis, non ha accertato se la documentazione prodotta fosse realmente ed esclusivamente favorevole al contribuente, limitandosi a constatare che essa "non è stata messa a disposizione di questa Corte"; in secundis, non ha verificato se alcuni dei dati fossero già nella conoscenza o nella disponibilità dell'Amministrazione, anche in ragione del fatto che l'accertamento si fondava su discordanze emergenti dallo "Spesometro" e da dati dichiarativi già acquisiti dall'Ufficio (sent. imp., p. 2).

In altri termini, la Corte territoriale si è limitata a constatare che tali documenti non erano stati "messi a disposizione" del giudice d'appello, senza verificare se - come richiesto oggi dai criteri delineati dalla Corte costituzionale - essi fossero o meno idonei a superare la preclusione probatoria e, in particolare, se avessero natura esclusivamente favorevole oppure mista, né se fossero già nella disponibilità dell'Amministrazione.

In buona sostanza, il giudice d'appello non ha applicato il criterio selettivo introdotto dalla Corte costituzionale, che esige di accertare se ciascun elemento documentale rientri nella categoria - costituzionalmente compatibile - dei soli dati "a favore" del contribuente, oppure, al contrario, presenti profili tali da renderne ammissibile l'utilizzo pur in presenza di tardività.

I tre motivi di ricorso vanno, pertanto, accolti affinché la Corte di Giustizia Tributaria di II grado provveda ad un nuovo esame nel perimetro tracciato nei termini sopra ill.

Con il quarto motivo di ricorso, si deduce, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5 c.p.c., omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, costituito dal carattere ultroneo e novativo dell'accertamento postumo rispetto all'originario invito, che avrebbe imposto una revisione dell'operato accertativo alla luce della documentazione acquisita con l'istanza di adesione.

Il quarto motivo rimane assorbito.

In ultima analisi, all'accoglimento dei primi tre motivi, assorbito il quarto, consegue la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio della causa per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del presente giudizio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo e il terzo motivo di ricorso: dichiara assorbito il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata; rinvia la causa per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del presente giudizio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 dicembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza