Sentenza del 31/01/2019 n. 2850 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha impugnato la sentenza n. 742/39/2011, depositata il 17.10.2011 dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sez. Staccata di Latina.

Riferisce di aver notificato un avviso di accertamento a D.A.M., con cui, ricostruendo induttivamente il reddito del contribuente relativo all'anno 2003, erano induttivamente rideterminate le imposte ai fini Ires, Irap e Iva, e comminate le conseguenti sanzioni.

L'accertamento seguiva la spedizione del questionario con il quale l'Ufficio richiedeva la documentazione ivi elencata. Il contribuente ometteva la trasmissione di una parte rilevante della documentazione, tra cui le fatture emesse.

Seguiva il contenzioso; nel quale il D.A. lamentava che le fatture, ancorchè non trasmesse al momento della richiesta, erano state prodotte nel giudizio di primo grado perchè impossibilitato a fornirle tempestivamente e comunque escludendo intenti di occultamento. La Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone con sentenza n. 22/07/2010 rigettava il ricorso. Il contribuente adiva la Commissione Tributaria Regionale, che con la sentenza ora impugnata accoglieva l'appello.

L'Agenzia censura la sentenza con quattro motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, punto 3 e comma 4 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 1, punto 4 e u.c., in relazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere erroneamente ritenuto che l'inutilizzabilità dei dati e documenti richiesti con questionario dall'Ufficio e non esibiti o trasmessi dal contribuente dipenda dall'atteggiamento psicologico, ossia da una intenzionale volontà di occultamento o sottrazione da parte del contribuente medesimo;

con il secondo, identificato nel ricorso come 2 A, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto che la possibilità di utilizzazione dei documenti nella fase contenziosa è subordinata alla dichiarazione che la loro mancata tempestiva esibizione sia dovuta ad una causa non imputabile al contribuente;

con il terzo, identificato nel ricorso come 2 B, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, u.c. e art. 52, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver ritenuto erroneamente che la mancata

esibizione dei documenti, rilevante ai fini della loro inutilizzabilità, sia operante solo nell'ipotesi in cui di essi ne sia stata dolosamente rifiutata o occultata l'esibizione;

con il quarto, identificato nel ricorso come 3, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1986, art. 2 e art. 35, comma 3, nonchè degli artt. 112 e 277 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso comunque di rideterminare il reddito relativo all'anno 2003, annullando erroneamente l'atto impositivo.

In conclusione ha chiesto la cassazione della sentenza impugnata.

Il contribuente, cui risulta ritualmente notificato il ricorso, non si è costituito.

All'udienza pubblica del 15 ottobre 2018, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Il primo, secondo e terzo motivo possono essere trattati unitariamente perchè con essi, da angolazioni argomentative differenti, l'Agenzia si duole della decisione che ha ritenuto di poter recuperare al vaglio del giudizio la documentazione richiesta e non esibita tempestivamente dal contribuente sull'assunto che la sua inutilizzabilità trovi giustificazione nella sola ipotesi di doloso occultamento, laddove nel caso di specie il D.A. non avrebbe rifiutato volontariamente la sua produzione, di contro affermando che l'intempestiva allegazione delle fatture non fosse a lui imputabile.

Al contrario la ricorrente sostiene che la fattispecie riconducibile nella previsione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 5 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 1, punto 4, richiede la semplice mancata esibizione o trasmissione dei documenti richiesti, indipendentemente dunque dall'atteggiamento psicologico del contribuente, che assume rilievo invece nella diversa ipotesi prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5.

I motivi sono fondati.

L'art. 32, comma 3, cit. (attualmente comma 4) prevede che "le notizie e i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri e 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". Il successivo comma 4 (ora comma 5) prevede poi che "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.".

Ai fini Iva il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, u.c., rinvia all'art. 32 cit. per l'inottemperanza agli inviti alla esibizione della medesima documentazione (comma 2, punti 3 e 4 della norma).

Invece il D.P.R. n. 633 cit., art. 52, comma 5, prevede che "i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.". Quest'ultima norma disciplina la diversa ipotesi del doloso occultamento, che preclude, a differenza di quella contemplata dall'art. 32 cit., la definitiva inutilizzabilità della documentazione richiesta e non fornita, laddove la fattispecie dell'art. 32 sanziona con l'inutilizzabilità degli atti la mancata esibizione e produzione, ma al contempo prevede che il contribuente che alleghi l'inimputabilità a sè della intempestiva produzione, possa utilizzare i documenti tardivamente prodotti in sede contenziosa. E' allora evidente la diversa finalità e ad un tempo la distinzione tra le due fattispecie. Quella dell'art. 32 cit. è disciplina volta a favorire il dialogo tra le parti, al fine di chiarire la posizione fiscale del contribuente, che evidentemente l'Agenzia reputa contraddittoria o comunque opaca, onde evitare il contenzioso (Cass., sent. n. 453/2013; 28049/2009). Si tratta cioè della instaurazione di un sub procedimento fondato sui canoni di lealtà, correttezza e collaborazione, implicati quando siano in gioco obblighi di solidarietà "come quello in materia tributaria" (C. Cost., sent. n. 351/2000).

Ciò giustifica la sanzione della inutilizzabilità della documentazione richiesta e non esibita dal contribuente, che si sottrae al dialogo con l'amministrazione, così impedendo a questa di procedere ad un accertamento analitico, di certo più aderente alla realtà, ma per ciò stesso implicante una collaborazione fattiva e temporalmente puntuale del contribuente medesimo.

A tali effetti si spiega anche come costituisca presupposto imprescindibile, al fine della attribuzione di rilevanza giuridica alla condotta omissiva del contribuente invitato con il questionario a produrre documentazione, l'avvertimento della inutilizzabilità della documentazione tardivamente prodotta in sede amministrativa e contenziosa (cfr. Cass., sent. n. 27069/2016).

Ad un tempo spiega il perchè la documentazione allegata in ritardo possa parimenti essere recuperata al vaglio della Amministrazione ai fini dell'accertamento, e più ancora del giudice investito della controversia, qualora l'intempestività della allegazione non sia imputabile al contribuente, o anche qualora sia temporalmente irrilevante (cfr. Cass., sent. 20461/2011).

Così interpretata la norma, e correttamente inquadrate le sue finalità, l'art. 32, e con esso la fattispecie contemplata dal D.P.R. n. 633 del 1973, art. 51, non attribuiscono rilevanza al motivo per cui sia mancata l'allegazione di quanto richiesto, essendo indifferente l'atteggiamento psicologico, sia esso volto al consapevole occultamento o a mera inerzia (Cass., sent. 28049/2009; 30 dicembre 2009, n. 28049).

Diversamente, con riferimento alla fattispecie prevista dal D.P.R. n. 633 del 1973, art. 52, comma 5, la assenza di previsione del recupero della documentazione tardivamente allegata trova giustificazione nella originaria condotta dolosa, volta alla sua sottrazione volontaria, ossia al rifiuto cosciente della sua produzione quando richiestane dalla Amministrazione (Cass., sent. 8539/2014; 15283/2015; 5914/2017). Non è tuttavia quest'ultima la fattispecie contestata dalla Amministrazione e applicabile alla presente controversia.

Ebbene, la sentenza impugnata non ha tenuto conto dei principi ora esposti, erroneamente inquadrando la vicenda nella ipotesi, specificamente prevista dall'art. 52 cit., del rifiuto intenzionale alla produzione delle fatture, che invece il giudice regionale ha escluso (senza peraltro alcuna sia pur succinta motivazione).

Comunque, anche volendo tener conto dei requisiti recuperatori della documentazione contemplati dal D.P.R. n. 633 cit., art. 51 e dal D.P.R. 600 cit., art. 32, ossia l'inimputabilità della tardiva allegazione, il giudice non ha tenuto conto che a tal fine il contribuente avrebbe dovuto non meramente affermare, ma allegare le ragioni della non addebitabilità del ritardo. Nulla invece sulla questione è detto in sentenza.

In conclusione i motivi trovano accoglimento.

L'accoglimento dei motivi primo, secondo e terzo, come diversamente identificati nella parte espositiva, assorbono il quarto.

La sentenza va pertanto cassata e rinviata alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in altra composizione, la quale, oltre che sulle spese del giudizio di legittimità, deciderà tenendo conto dei principi somministrati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, secondo e terzo motivo, assorbito il quarto. Cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in altra composizione, che deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza