Sentenza del 16/11/2021 n. 34538 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale dell'Umbria rigettava l'appello proposto da D.W.A. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Perugia (n. 290/8/2012), che aveva respinto il ricorso proposto dalla contribuente avverso gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti dell'Agenzia delle entrate per gli anni 2005 e 2007 ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4 e 5. In particolare, il giudice d'appello evidenziava, per quel che ancora qui rileva, che era onere del contribuente fornire la prova della mancanza di legittimazione del funzionario che aveva sottoscritto gli avvisi di accertamento. Inoltre, la ricorrente non aveva fornito tempestivamente i documenti richiesti dall'Agenzia delle entrate ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la contribuente, depositando anche memoria scritta.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione la contribuente deduce, in via pregiudiziale, la "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 165 del 2001, artt. 19, 27, 28 e 52, e del D.Lgs. n. 300 del 1999, artt. 60 e 71, e del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito in L. n. 44 del 2012 dichiarato incostituzionale dalla Corte costituzionale n. 37 del 2015, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". In particolare, il giudice d'appello era incorso in un duplice vizio, per non aver riconosciuto l'illegittimità della delega al funzionario privo di qualifica dirigenziale e, in secondo luogo, per aver accollato al contribuente il relativo onere della prova. Gli avvisi di accertamento impugnati erano stati infatti sottoscritti da P.D., capo ufficio, su delega del Direttore provinciale L.M.. L'Ufficio ha prodotto per la prima volta la delega da cui risulta che il Direttore dell'ufficio aveva delegato altro funzionario precisando che il direttore provinciale aveva la qualifica dirigenziale, in tal modo implicitamente evidenziando che funzionario delegato era privo della qualifica di dirigente. Tra l'altro, la Corte costituzionale, con sentenza n. 37 depositarlo 7 marzo 2015, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 24, che consentiva le agenzie fiscali di prorogare il conferimento degli incarichi dirigenziali, in attesa di pubblici concorsi, utilizzando contratti individuali di lavoro a termine stipulati con funzionari interni.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione del principio dell'onere della prova (art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"). Il giudice

d'appello avrebbe ritenuto erroneamente che incombeva sul contribuente l'onere di dimostrare la mancanza di legittimazione del funzionario, mentre, al contrario, incombeva sulla Amministrazione finanziaria dimostrare la sussistenza di tale attribuzione. Pertanto, in assenza dell'intervenuto conferimento di specifica delega del direttore, il sottoscrittore non è abilitato alla firma degli avvisi di accertamento.

2.1. I motivi primo e secondo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono infondati.

2.2. Invero, il D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1-bis, (funzioni dei dirigenti) prevede che "I dirigenti, per le specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze complesse delle funzioni di cui al comma 1, lett. B), D) ed E), a dipendenti che ricoprano le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati. Non si applica in ogni caso l'art. 2103 c.c.".

All'art. 17 citato, comma 1, si dispone che " i dirigenti, nell'ambito di quanto stabilito dall'art. 4, esercitano, fra gli altri, i seguenti compiti e poteri:... B) Curano l'attuazione dei progetti e delle gestioni ad essi assegnati dai dirigenti degli uffici dirigenziali generali, adottando i relativi atti e provvedimenti amministrativi... D) dirigono, coordinano e controllano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con poteri sostitutivi in caso di inerzia; E) provvedono alla gestione del personale e delle risorse finanziarie e strumentali assegnate ai propri uffici".

Il D.P.R. n. 266 del 1987, art. 20, dispone, poi, che " il personale appartenente alla nona qualifica funzionale, istituita dal D.L. 28 gennaio 1986, n. 9, art. 2, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 1986, n. 78, espleta le seguenti funzioni: a) sostituzione del dirigente in caso di assenza o impedimento; b) reggenza dell'ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare".

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, stabilisce che "gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato".

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, comma 2 (capacità di stare in giudizio), all'epoca vigente, prevede che "l'ufficio delle Ministero delle Finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata". Quest'ultima norma rileva in quanto la questione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento è strettamente connessa con quella della legittimazione sostanziale e processuale degli uffici periferici nel processo tributario.

2.3. Per giurisprudenza consolidata di questa Corte (Cass., 14 giugno 2013, n. 14942), in tema di rettifica ed accertamento IVA ai fini delle imposte dirette, l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, richiamato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56 (che opera un generale rinvio al citato D.P.R. n. 600, art. 1), se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; in caso di contestazione, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un

documento, se esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria, mentre la distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni (Cass., 14626/2000; Cass., 17400/2012; Cass., 9 novembre 2015, n. 22800). Pertanto, non è consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori, in ragione del fatto che non sussiste l'impossibilità di una delle parti di acquisire i documenti in possesso dell'altra, mentre le parti possono sempre produrre, anche in appello, nuovi documenti nel rispetto del contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 58, comma 2.

Si è precisato che deve ritenersi, in base al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi e 3, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo. Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'art. 42, commi 1 e 3, dinanzi citato (Cass., 14195/2000).

Con una recente pronuncia, poi, questa Corte (Cass., 29 marzo 2019, n. 8814; successivamente vedi Cass., 19 aprile 2019, n. 11013; Cass., sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19190; Cass., sez. 5, 30 settembre 2019, n. 24271), pur modificando il proprio orientamento (Cass., 22803/2015) in tema di delega di firma (non delega di funzioni), ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, ritenendo irrilevante la mancata indicazione del nominativo del soggetto delegato, nè della durata della delega (essendo sufficiente l'indicazione della qualifica rivestita), ha però ribadito che, in caso di contestazione specifica da parte del contribuente in ordine ai requisiti di legittimazione del sottoscrittore dell'avviso, incombe sulla amministrazione fornire la prova della sussistenza di tali requisiti in capo al sottoscrittore (cfr. paragrafo 9 della motivazione). L'Amministrazione finanziaria, in caso di contestazione, è tenuta, quindi, con onere della prova a suo carico (anche per il principio di vicinanza alla prova ex Cass., 2 dicembre 2015, n. 24492), a dimostrare la sussistenza della delega, potendo produrla anche nel secondo grado di giudizio, in quanto la presenza o meno della sottoscrizione dell'avviso di accertamento non attiene alla legittimazione processuale (Cass., 14626/2000; Cass., 14195/2000; Cass., 17044/2013; Cass., 12781/2016; Cass., 14942/2013; Cass. 18758/2014; Cass., 19742/2012; Cass., 332/2016; Cass., 12781/2016; Cass., 14877/2016; Cass., 15781/2017; Cass., 5200/2018).

2.4. Si è anche affermato che in ipotesi specifiche, per la cartella esattoriale, il diniego di condono, l'avviso di mora e l'attribuzione di rendita, in mancanza di una sanzione espressa, opera la generale presunzione di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato (Cass., 31 ottobre 2018, n. 27871; Cass., se. 5, 12 marzo 2020, n. 7077, con riferimento agli avvisi di pagamento emessi dalla Agenzia delle dogane).

2.5. Diversamente, in caso di legittimazione processuale degli uffici periferici delle Agenzie, si è ritenuto che l'ufficio periferico dell'Agenzia delle entrate è rappresentato in giudizio dal titolare dell'organo che, qualora non intenda trasferire il potere di rappresentanza processuale ad altro

funzionario, può demandare, nell'esercizio dei poteri di organizzazione e gestione delle risorse umane, la sola materiale sottoscrizione dell'atto difensivo ad un "delegato alla firma", mero sostituto nell'esecuzione di tale adempimento, sicchè, ove l'atto difensivo sia stato sottoscritto dal delegato alla firma con la chiara indicazione della relativa qualità (ad esempio, con formula "per il dirigente"), l'ufficio periferico deve presumersi ritualmente costituito in giudizio a mezzo del dirigente legittimato processualmente, non essendo sufficiente la mera contestazione per fare insorgere l'onere in capo all'Amministrazione finanziaria di fornire la prova dell'atto interno di organizzazione adottato dal dirigente (Cass., 14 ottobre 2015, n. 20628).

Si è ritenuto, infatti, che la legittimazione processuale degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate trova fondamento nelle norme del "regolamento di amministrazione" n. 4 del 2000, adottato ai sensi del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 66; ne consegue che agli uffici periferici va riconosciuta la posizione processuale di parte e l'accesso alla difesa davanti alle commissioni tributarie, permanendo la vigenza del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 10 e 11. In tal caso essi possono essere rappresentati tanto dal rispettivo direttore, quanto da altra persona da lui delegata (Cass., 3 ottobre 2014, n. 20911).

2.6. Diversa ancora è l'ipotesi della "reggenza", in quanto si ritiene che l'avviso di accertamento è valido ove sia sottoscritto dal "reggente" (nella specie, il capo dell'area controllo), ossia dal soggetto chiamato, ai sensi del D.P.R. n. 266 del 1987, art. 20, comma 1, lett. a) e b), a sostituire temporaneamente il dirigente assente per cause improvvise in tutte le funzioni svolte dallo stesso ai fini della direzione dell'Ufficio (Cass., 7 novembre 2018, n. 28335).

2.7. Nella specie, quindi, se, da un lato, vi è stata una espressa contestazione da parte della contribuente in ordine alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, dall'altro, l'Agenzia delle entrate ha provveduto al deposito della documentazione necessaria nel corso delle fasi di merito del giudizio. Infatti, è la stessa ricorrente ad ammettere che l'Ufficio ha provveduto al deposito della delega nel corso del giudizio d'appello (cfr. pagina 9 del ricorso per cassazione "in secondo luogo, nelle controdeduzioni in secondo grado l'Ufficio produce per la prima volta la delega da cui risulta che il direttore dell'ufficio aveva delegato altro funzionario"). Tale circostanza è stata confermata anche nel controricorso dell'Agenzia delle entrate ("I CTR ha comunque deciso in base agli atti acquisiti al giudizio tra cui, come pacifico, in allegato n. 1 alle controdeduzioni all'appello era stata prodotta dall'ufficio la delega di firma del direttore provinciale L.M. al Dott. T.").

Risulta, del pari, pacificamente che l'avviso di accertamento è stato sottoscritto da un funzionario della terza area funzionale (Dott. T.) appartenente, quindi, alla ex carriera direttiva, su delega (di firma) espressa da parte del direttore provinciale di Perugia, che invece rivestiva la qualifica di dirigente.

2.8. Va chiarito anche che, per questa Corte, in tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, primo e comma 3, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla

declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito dalla L. n. 44 del 2012 (Cass., sez. 5, 26 febbraio 2020, n. 5177; Cass., sez. 6-5, 10 dicembre 2019, n. 32172).

Pertanto, l'Amministrazione ha ottemperato all'onere della prova su di essa incombente, in relazione al principio di vicinanza della prova, con la produzione, nel giudizio di appello, della delega di firma (e non di funzioni), dimostrando che gli avvisi di accertamento sono stati sottoscritti entrambi su delega delta dirigente, da un funzionario di area terza (Cass., sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19190).

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, e degli artt. 24 e 53 Cost., nonchè dell'art. 10 statuto del contribuente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)". Invero, il giudice d'appello erroneamente ha ritenuto prodotte solo nel corso del giudizio, e quindi tardivamente, i documenti tesi a dimostrare che gli incrementi patrimoniali e le spese per la manutenzione dei beni acquistati erano in realtà stati sostenuti dalla madre della contribuente. In realtà, come emerge dall'avviso di accertamento emesso nei confronti della contribuente Antoinette D.W., le dichiarazioni rese dal funzionario dell'istituto di credito svizzero Rahn & Bodmer erano state già prodotte nella fase precontenziosa, a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Agenzia delle entrate. Le dichiarazioni rese dal consocio della banca svizzera, Dott. R.C., in data 23 giugno 2011 dimostrerebbero che la contribuente ha ricevuto per il tramite della banca svizzera somme dalla madre, D.W.G., e precisamente denaro contante per il pagamento delle proprie spese familiari, in misura correlata alla ingentissime capacità patrimoniale della famiglia e precisamente, Euro 40.000,00 nel corso 2005; Euro 140.000,00 nel corso del 2006 ed Euro 135.000,00 nel corso 2007. Del resto, l'Agenzia delle entrate non ha contestato l'ammissibilità di tali documenti prodotti in sede precontenziosa, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, prima dell'emissione degli avvisi di accertamento contestati, ma ha semplicemente negato, negli avvisi, che tali documenti fossero adeguatamente "comprovanti". Inoltre, la documentazione probatoria riguarda un soggetto estraneo l'accertamento ed è stata prodotta all'Ufficio cinque giorni dopo il contraddittorio precontenzioso regolarmente verbalizzato, a seguito di espressa riserva in esso formulata.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione degli artt. 24 e 53 Cost., nonchè dell'art. 10 statuto del contribuente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". La documentazione di cui trattasi è stata presa in esame dagli avvisi di accertamento impugnati, tanto è vero che lo stesso Ufficio dopo aver esaminato la documentazione, ha ritenuto risultante l'esistenza di disponibilità economiche tali da giustificare almeno parzialmente il maggior reddito determinato sinteticamente, riconoscendo la decurtazione degli importi. I documenti sono stati, dunque, prodotti oltre il termine originario indicato nell'invito, ma nel termine successivamente concordato.

5. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ". I documenti, infatti, erano già stati prodotti nel contraddittorio precontenzioso. L'Agenzia non aveva considerato i documenti inammissibili, ma solamente non decisivi, perchè non idonei a fornire la prova adeguata dei fatti ivi esposti. L'iniziale termine

concesso dall'Amministrazione era stato superato dal successivo termine regolarmente concordato per il contraddittorio.

6. Con il sesto motivo di impugnazione, articolato in più sotto motivi, la ricorrente lamenta la "omessa pronuncia sulla domanda di infondatezza dell'accertamento sintetico del reddito D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, commi 4 e 5, ed ex DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992.

Controprova a favore del contribuente e conseguente nullità della decisione derivante dall'omissione, in relazione all'art. 112, c.p.c., ed art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4". Si ripropongono i motivi di doglianza formulati nel ricorso introduttivo, riproposti in appello e non esaminati, perchè la sentenza di secondo grado ha considerato tutta la documentazione inammissibile. In particolare, con riferimento ai beni e servizi rilevanti ai fini reddituali per i periodi di imposta 2005 e 2007 (motivo rubricato sub 6.1. a pagina 15 del ricorso per cassazione), si evidenzia che le spese sono state tutte sostenute dalla madre della contribuente. Quest'ultima, infatti, ha ricevuto somme dalla madre, come dimostrato dalla dichiarazione dell'istituto di credito svizzero Rhan & Bodmer, presentata all'Ufficio nel giugno 2011. Nel 2005, la ricorrente ha percepito dalla madre, D.W.G., denaro contante per complessivi Euro 40.000,00, ritirato direttamente, in più volte, presso la sede di (---) della Rhan & Bodmer, presso la quale era depositato del denaro facente parte del cospicuo patrimonio della signora D.W.G.. Per il 2006 tali ritiri ammontavano poi ad Euro 142.000,00 e per il 2007 ad Euro 135.000,00. Tali circostanze sono comprovate dalle dichiarazioni rilasciate dal Direttore della banca svizzera, già prodotte all'Ufficio in sede di contraddittorio, prodotte nuovamente nel corso del giudizio di primo grado. Inoltre, l'importo delle spese era inferiore a quanto risultante in base alla presunzione del redditometro (motivo rubricato sub 6.2., riportato a pagina 15 del ricorso per cassazione). Con riferimento alla spesa per incrementi patrimoniali, in relazione all'acquisto di un posto auto nel comune di Palau e dell'autovettura Peugeot 307 in data 3 gennaio 2007, la provvista, ed in particolare l'assegno circolare indicato nel rogito notarile, deriva da somme messe nella disponibilità della ricorrente dalla madre D.W.G. (motivo rubricato sub 6.3., a pagina 16 del ricorso per cassazione). In relazione alle "spese relative ad elementi e circostanze di fatto certi che corroborano la ricostruzione sintetica del reddito", si tratta di elementi rilevanti, non rientranti nella disciplina per l'applicazione dell'accertamento sintetico (motivo rubricato sub 6.4. del ricorso per cassazione). In relazione agli elementi atti a dimostrare che il maggior reddito determinato sinteticamente è costituito da redditi esenti o da risorse personali precedentemente accumulate (motivo rubricato sub 6.5, a pagina 17 ricorso per cassazione), la contribuente ha ricevuto somme dalla madre, D.W.G., in contanti, per il pagamento delle spese sostenute in Italia, le somme di Euro 40.000,00 nel 2005, Euro 142.000,00 nel 2006, ed Euro 135.000,00 nel 2007. 7. I motivi terzo, quarto e quinto, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

7.1. Invero, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4 (poteri degli uffici), quanto agli "inviti" dell'Amministrazione finanziaria alla produzione di specifici documenti, prevede che "le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri e dei 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. Ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta".

Al D.P.R. citato, art. 32, comma 5, si precisa che "le cause di inutilizzabilità previste dal comma 3 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".

La medesima disciplina vale per l'Iva, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, u.c., che richiama espressamente l'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 (" per l'inottemperanza agli inviti di cui al comma 2, nn. 3) e 4), si applicano le disposizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, commi 3 e 4, e successive modificazioni").

7.2. Con riferimento specifico alla disciplina degli "accessi", il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, relativo alle imposte dirette, al D.P.R. n. 633 del 1973, richiama l'art. 52, comma 1, in tema di Iva ("per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52"). Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, dispone, sul punto, 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 all'ispezione". Pertanto, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, la norma tributaria sanziona il "rifiuto" del contribuente di esibire la propria documentazione contabile, sia per le imposte dirette che per l'Iva.

7.3.Per questa Corte, (Cass., sez. 5, 28 marzo 2019, n. 8645) l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, solo in presenza dello specifico presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (Cass., 27 dicembre 2016, n. 27069; Cass., 10670/2018).

7.4. Tuttavia, quanto agli "accessi", si ritiene (Cass., 2 dicembre 2015, n. 24503; Cass., 11 agosto 2016, n. 16960) che la dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti, specificamente richiestigli dall'Amministrazione finanziaria nel corso di un accesso, preclude, a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa o contenziosa e rende legittimo l'accertamento induttivo, a condizione che sia, da un lato, non veritiera e, dall'altro, cosciente e volontaria e, cioè, dolosa, diretta ad impedire l'ispezione documentale (Cass., 9 novembre 2016, n. 22743; Cass., Sez. Un., 25 febbraio 2000, n. 45; Cass., sez. 5, 8 marzo 2017,n. 5914), mentre, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata e sistematica, il contribuente può sempre contrastare efficacemente i risultati dell'accertamento induttivo con la produzione in giudizio dei documenti che non era stato in grado di esibire in precedenza per causa a lui non imputabile (forza maggiore, fatto del terzo, caso fortuito). Pertanto, la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso di non possedere i libri, i registri, le scritture e i documenti richiesti, ne preclude la valutazione a suo favore in sede amministrativa o contenziosa, solo ove si traduca in un sostanziale rifiuto di esibizione da parte del contribuente diretto ad impedire l'ispezione documentale.

La condotta del terzo, che ritarda nella consegna della documentazione non può certo essere imputata al contribuente, tranne l'ipotesi in cui il terzo sia, in realtà, un ausiliare del contribuente, ai sensi dell'art. 1228 c.c.. Del resto, in materia di Iva il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, penultimo comma, prevede che "se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture, si applicano le disposizioni del comma 5"; il comma 5 dispone che "i libri, registri e scritture contabili 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".

7.5. E' necessario, poi, che l'Amministrazione, con l'invio del questionario, fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse, senza che, in caso di mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sulla amministrazione), sia invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario, trattandosi di obblighi di informativa espressione del medesimo principio di lealtà, il quale deve connotare - come si evince dall'artt. 6 e 10 statuto del contribuente - l'azione dell'Ufficio (Cass., sez. 5, 22 giugno 2018, n. 16548; Cass., 27 settembre 2013, n. 22126;Cass., 27 dicembre 2016,n. 27069).

Va, dunque, ribadito il principio giurisprudenziale per cui, in tema di accertamento fiscale, l'invito da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 4, a fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare-in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della 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. Tale inutilizzabilità consegue automaticamente all'inottemperanza all'invito, non è soggetta alla eccezione di parte e può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio. Il contribuente può conseguire una deroga all'inutilizzabilità solo ove ricorrano le condizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 5 (Cass., sez. 6-5, 19 giugno 2018, n. 16106). Il contribuente può, quindi, avvalersi della deroga, soltanto depositando in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio, e dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (Cass., sez. 5, 23 marzo 2016, n. 5734; Cass., sez. 5, 11 febbraio 2021, n. 3442).

8. Nella specie, tutta la minuziosa disciplina legislativa disegnata dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, per consentire al contribuente di superare la preclusione alla produzione dei documenti, in caso di inottemperanza agli inviti specifici dell'Ufficio alla esibizione o alla trasmissione di documenti, è ultronea ai fini della decisione.

Infatti, nel caso in esame, la contribuente ha tempestivamente depositato la documentazione, ivi comprese le dichiarazioni rese dal consocio della banca svizzera, Dott. R.C., in sede

precontenziosa (accertamento con adesione), tanto che tali dichiarazioni sono state contemplate anche negli avvisi di accertamento emessi (cfr. avviso di accertamento per l'anno 2005 in merito alla documentazione prodotta a mezzo fax in data 27 giugno 2011... si osserva come la dichiarazione fornita dall'istituto di credito svizzero Rahn & Bodmer secondo cui nel corso dell'anno 2005 il medesimo istituto avrebbe consegnato la signora D.W.A. denaro contante pari ad Euro 40.000,00 provenienti da disponibilità finanziarie della madre signora D.W.G. - non risulta adeguatamente comprovata da idonea documentazione bancaria - copia estratto conto, copia delle distinte bancarie rilasciata allo sportello al momento del prelievo-").

Peraltro, emerge dagli atti che, dopo un primo incontro in data 22 giugno 2011, la contribuente si era riservata di produrre la documentazione in oggetto, provvedendo poi in tal senso cinque giorni dopo (cfr. pagina 12 del ricorso per cassazione, ove si riproduce il contenuto del verbale "ci riserviamo di produrre documentazione bancaria relativa all'anno 2007 e una dichiarazione rilasciata dall'istituto bancario svizzero con la certificazione delle somme versate per contanti dalla signora D.G. alla signora D.A., entro il 28 giugno 2011"). L'Agenzia delle entrate, al momento della redazione del verbale, non ha preso posizione sulla richiesta dell'ulteriore termine richiesto dalla contribuente, che doveva acquisire dichiarazione da parte di terzi (banchiere svizzero) su danari presenti sul conto corrente della madre.

Pertanto, l'originario termine per la produzione documentale è slittato, su accordo delle parti, alla data successiva del 28 giugno 2011. L'Agenzia delle entrate, dunque, avendo concordato con la contribuente un nuovo termine per completare la documentazione documentale al 28 giugno 2011, non avrebbe potuto negare l'utilizzabilità dei documenti tempestivamente prodotti entro tale data, pena la plateale violazione dei principi di lealtà e di buona fede, oltre che di piena e leale collaborazione tra contribuente e Fisco, presidiati dalla L. n. 212 del 2000,ù

. Del resto, tali documenti, ritenuti dalla Agenzia come inutilizzabili, sono stati, però, menzionati negli avvisi di accertamento emessi nei confronti della contribuente, sia pure svilendone il contenuto effettivo, con una condotta intrinsecamente contraddittoria. Se un documento è inutilizzabile non se ne dovrebbe tenere conto in alcun modo, senza indagare sul contenuto dello stesso.

8.1. I documenti, dunque, poichè prodotti tempestivamente, nella fase precontenziosa, dovranno essere valutati dal giudice del rinvio, a prescindere dall'effettivo valore probatorio delle dichiarazioni rese dal banchiere R.C..

9. Non si incorre, poi, nella inammissibilità del motivo per doppia conforme decisione nel merito ex art. 348-ter c.p.c., in quanto, con la sentenza di prime cure, si è ritenuto che la documentazione, pur tempestivamente depositata, non aveva idoneo valore probatorio (cfr. motivazione della Commissione tributaria provinciale "tuttavia non costituiscono assolutamente valida prova le dichiarazioni prodotte in allegato al ricorso rilasciate in data 23 giugno 2011 da un banchiere svizzero-con sede nella stessa città ove attualmente è residente la ricorrente - attestante la consegna in contanti per il 2005 di Euro 40.000,00 e franchi svizzeri Euro 92.000,00, per il 2007 Euro 135.000 e franchi svizzeri Euro 31.000,00 provenienti dalle disponibilità della madre. Di tali entrate non vi è traccia quale attestazioni bancari, dichiarazioni valutarie di entrata denaro contante nel territorio nazionale-obbligatorie per entrata/uscita denaro per importi

superiori ad Euro 10.000 - D.L. n. 167 del 1990, art. 3, sost. D.Lgs. n. 195 2008, art. 3"). Solo con la decisione d'appello si è fatto riferimento al ritardo nella produzione documentale (cfr. motivazione della sentenza di appello "ne consegue che l'omessa o intempestiva risposta è legittimamente sanzionata con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa. Ne segue che i documenti ed i dati sui quali il contribuente fonda la sua difesa non sono ammissibili e non è quindi assolto il suo onere di dimostrare la fallacia dell'accertamento fondato sul d.d. redditometro").

Non v'è, dunque, identità di ragioni, inerenti alle questioni di fatto, poste a base delle due decisioni della Commissione tributarie provinciale e regionale.

10. Restano, dunque, assorbiti tutti i restanti motivi.

11. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, che si adeguerà al seguente principio di diritto: "In tema di imposte sui redditi, se il termine concesso al contribuente per la produzione documentale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 (nella versione all'epoca vigente), viene prorogato su accordo delle parti, i documenti prodotti entro tale nuovo termine sono pienamente utilizzabili nel processo tributario, senza alcuna necessità del rispetto delle indicazioni procedurali di cui all'art. 32 citato, comma 5 (allegazione dei documenti al ricorso introduttivo e contestuale dichiarazione di mancato adempimento per causa non imputabile); e ciò a maggior ragione nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia inserito la documentazione all'interno della motivazione degli avvisi di accertamento, sia pure solo per svilirne il contenuto, pena la violazione dei principi di lealtà e di buona fede, oltre che di piena e leale collaborazione tra contribuente e Fisco, presidiati dalla L. n. 212 del 2000, art. 10" e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie i motivi terzo, quarto e quinto; rigetta i motivi primo e secondo; dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata, in ordine motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza