

**Accertamento: l'allegazione dei documenti non esibiti dà diritto all'esimente,
ma deve essere fatta in modo chiaro ed esplicito**

*Tributi - IRPEF - Accertamento sintetico – Firma di funzionario privo di qualifica dirigenziale –
Infondatezza - Inutilizzabilità in sede contenziosa dei documenti non prodotti - Rigetto*

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 12 luglio 2021, n. 19783

sul ricorso iscritto al n. 8612/2015 R.G., proposto da:

P. F., rappresentato e difeso dall'avv. Umberto Santi, ed elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avv.to Maria Cristina Morabito, in Roma, Via Benaco n. 5 giusta procura in margine al ricorso.

Ricorrente contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore

Intimata

Avverso la sentenza n. 2/3/15 della Commissione tributaria Regionale dell'Umbria (di seguito, CTR), depositata in data 7/01/2015 e non notificata;

udita la relazione svolta dal Consigliere Rosita d'Angiolella nella camera di consiglio del 13 maggio 2021.

Ritenuto che

1. Con la sentenza in epigrafe, la CTR dell'Umbria respingeva l'appello del contribuente, F. P., avverso la sentenza della CTP di Perugia, che a sua volta aveva respinto il ricorso del contribuente, avverso tre avvisi di accertamento, per gli anni 2005, 2006 e 2007, per mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e con i quali l'Ufficio aveva rideterminato, con metodo sintetico, ai fini IRPEF e relative addizionali, il reddito imponibile del P.

2. Avverso la sentenza della CTR di cui in epigrafe, F. P. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

3. L'Agenzia delle entrate ha depositato "atto di costituzione" ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica.

Considerato che

1. Col primo mezzo, la difesa del ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione di legge (artt. 19, 27, 28 e 52 d.lgs. n. 165 del 2001, 60 e 71 d.lgs. n. 300 del 1999, art. 8, comma 24, d.l. n. 16 del 2012, conv. in L. n. 44 del 2012 dichiarato incostituzionale dalla Corte Costituzionale n. 37 del 2015), là dove la CTR non ha dichiarato l'illegittimità degli avvisi di accertamento sottoscritti da funzionario (delegato) privo di qualifica dirigenziale e per aver addossato sul contribuente l'onere di dimostrare la carenza di legittimazione alla sottoscrizione.

1.1. Col secondo motivo di ricorso, il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione delle regole di riparto dell'onere probatorio nella parte in cui i secondi giudici hanno affermato che spetta al contribuente provare la mancanza di legittimazione dell'amministrazione finanziaria ad emettere l'accertamento.

1.2. Entrambi i motivi, che si esaminano congiuntamente per connessione di censure, sono infondati.

1.3. La questione posta ha trovato soluzione nella giurisprudenza di questa Corte formatasi successivamente alla sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2015, secondo cui in tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, commi 1 e 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, 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 e, 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 dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito nella I. n. 44 del 2012 (Cass., 26/02/2020, n. 5177; Cass., 09/11/2015, n. 22810).

1.4. Il Collegio intende dare continuità al principio di diritto richiamato anche considerando che il diverso approccio del contribuente, come esplicitato in ricorso, non offre elementi nuovi per una riconsiderazione dell'orientamento giurisprudenziale appena esposto.

2. Col terzo mezzo, il ricorrente deduce la violazione di legge (art. 32, commi quarto e quinto, d.P.R. 29/09/1973 n. 600, artt. 53 e 24 della Costituzione, art. 10 della I. n. 212 n. 2000) per aver la CTR ritenuto inammissibile la documentazione proveniente da terzi (dichiarazioni rilasciate il 23/06/2011 dal consocio

della banca svizzera, attestante che la moglie del ricorrente aveva ricevuto dalla madre svizzera somme di denaro per il sostenimento di spese familiari), formatasi in tempo successivo all'invio al ricorrente del questionario per essere stato l'invito notificato il 14/04/2010, per essere state le dichiarazioni del terzo rilasciate in data 23/06/2011 e per aver prodotto i documenti in giudizio nel febbraio 2012.

2.1. Col quarto motivo, il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione di legge (artt. 53 e 24 della Costituzione, 10 della I. n. 212 n. 2000) per non aver la CTR considerato che l'Ufficio ha violato il principio di buona fede e di leale collaborazione per aver, dapprima, emesso gli avvisi accertamento in base alla documentazione prodotta oltre il termine indicato nell'invito ma nel termine successivamente concordato con l'Ufficio, e, poi, in sede contenziosa, contestando l'ammissibilità di quella stessa documentazione perché tardiva.

2.2. Col quinto mezzo deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, riguardante le risultanze dei documenti bancari svizzeri prodotti in sede precontenziosa.

3. I motivi dal terzo al quinto, riguardando frammentazioni di una stessa censura, relative all'utilizzabilità della documentazione prodotta successivamente al questionario, si esaminano congiuntamente. Essi sono infondati per quanto di seguito esposto.

3.1. La sentenza qui impugnata, ha escluso l'utilizzabilità della documentazione prodotta dal contribuente sul rilievo che l'omessa o intempestiva risposta al questionario di cui all'art. 32 d.P.R. cit. «è *legittimamente sanzionata con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa*».

3.2. Nel censurare tale decisione, il ricorrente pone la questione del non avere la CTR considerato che un documento non era nella sua disponibilità al momento dell'invito del 14/04/2010 e che, quindi, fosse impossibilitato a produrlo in sede precontenziosa (v. pag. 13 e ss. del ricorso, par. nn. 3.2, 4.1, 5).

4. Il ragionamento della Commissione tributaria regionale risulta immune di censure in considerazione dei principi enunciati da questa Corte in tema di accertamento fiscale e degli obblighi d'informativa relativi all'utilizzabilità della documentazione prodotta in sede contenziosa, di cui all'art. 32, quarto e quinto comma, del d.P.R. 29/09/1973, n. 600.

4.1. Ed invero, a tenore delle censure proposte, non si ravvisa l'avvenuta formulazione da parte del contribuente, nel ricorso introduttivo, di una, implicita o esplicita «*dichiarazione della impossibilità di adempiere alla richiesta dell'Ufficio per causa a lui non imputabile*» di cui al quinto comma dell'art. 32 cit.; né il ricorrente - pur sottolineando la mancanza di «*spirito di collaborazione*» dell'Ufficio - che in sede di accertamento per adesione avrebbe preso atto dell'esistenza della documentazione considerandola tardiva - asserisce di avere allegato, in qualche modo, l'impossibilità di rispondere per causa a lui non imputabile. D'altro canto, dagli atti allegati al ricorso in cassazione - tra cui il ricorso introduttivo (all. n. 16) e le controdeduzioni dell'Ufficio di primo grado (all. n. 17) - non solo non risulta adempiuto l'obbligo formale della dichiarazione di cui si è detto sopra, ma risulta la contestazione dell'Amministrazione erariale circa l'utilizzabilità della documentazione per intervenuta preclusione amministrativa.

4.2. In sintesi, osserva il Collegio che la dichiarazione che, in uno con l'allegazione dei documenti non esibiti, dà diritto all'«esimente», deve essere fatta in modo «chiaro ed esplicito» nel ricorso introduttivo, come pretende la norma in esame, proprio perché essa non richiede la prova contestuale di non imputabilità della causa d'inadempimento, a differenza di quanto accade in caso di rifiuto ad esibire documentazione esplicitamente richiesta con l'invito a rispondere al questionario (art. 32, quarto comma, d.P.R. cit.).

La previsione «formale» di cui al quinto comma della disposizione in parola - che trova esplicita corrispondenza, in materia di IVA, all'art. 53, u.c., del d.P.R. n. 633 del 1972 - comporta, dunque, l'effetto d'inutilizzabilità dei dati e documenti non riferiti o non esibiti o non trasmessi indipendentemente dall'atteggiamento psicologico del contribuente (atteggiamento psicologico che è invece determinante in ipotesi di rifiuto all'esibizione in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione, cfr. Cass., 9/11/2016, n. 22743; Sez. Un., n. 45 del 25/02/2000); tuttavia, tale maggior rigore è solo apparente proprio in quanto temperato dalla possibilità concessa al contribuente di dichiarare, in *limine litis*, di non aver potuto ottemperare alla richiesta per causa a lui non imputabile e di sfuggire così alla suddetta preclusione.

4.3. Tale soluzione è data dagli esiti della giurisprudenza di questa Corte che nel valorizzare le differenze tra il disposto del quarto e del quinto comma dell'art. 32 d.P.R. cit., ha affermato che la dichiarazione che il contribuente può formulare, ai sensi dell'art. 32, quinto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, al fine di impedire la produzione degli effetti previsti dal comma quarto (impossibilità che le notizie non fornite siano prese in considerazione a suo favore) deve essere specificamente effettuata nel ricorso introduttivo del

giudizio di primo grado proprio in quanto per essa non è richiesta la prova contestuale della non imputabilità della causa dell'inadempimento (così, Cass, Sez. 5, 30/12/2009, n. 28049, che in motivazione precisa che *"Diversamente opinando, il quinto comma vanificherebbe del tutto la norma contenuta nel comma precedente"*; id., Cass., Sez. 5, 21/03/2018, n. 7011; Cass., Sez. 5, 01/08/2019, n. 20731).

E' stato chiarito, che qualora dell'Amministrazione l'Amministrazione neghi o contesti tale pur tardiva produzione, il contribuente, al fine di rendere inoperanti le cause d'inutilizzabilità, deve produrre in giudizio la documentazione prima non esibita, nel rispetto dei termini e delle modalità indicate dall'art. 32, comma 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, vigente *"ratione temporis"* e solo in seguito a tale formale adempimento all'autorità giudiziaria compete vagliare la regolarità dei documenti e delle sue modalità di produzione, nonché la sussistenza e la congruità della dichiarazione allegata *"di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile"* (così, Cass., Sez. 5, 10/03/2021, n. 6617).

4.4. F. P. non ha formalizzato la dichiarazione secondo i termini e le modalità indicate dall'art. 32, comma 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, vigente *"ratione temporis"*, sicché il fatto che la dichiarazione del terzo (consocio della banca svizzera) sia posteriore (23/06/2011) all'invio del questionario (14/04/2010), non incide affatto sull'utilizzabilità di detta documentazione.

5. In conclusione, il ricorso di F. P. deve essere integralmente rigettato.

6. Nulla si provvede in ordine alle spese del presente grado non avendo svolto l'amministrazione finanziaria, vittoriosa, alcuna attività difensiva.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Nulla per le spese.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso, nella camera di consiglio della V sezione civile, in data 13 maggio 2021.