

M

00455

13



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE V CIVILE

composta dai signori magistrati :

dott. Antonio Greco

dott. Ettore Cirillo

dott. Ernestino Bruschetta

dott. Angelina-Maria Perrino

dott. Roberto Giovanni Conti

ha pronunciato la seguente

presidente

consigliere

consigliere

consigliere relatore

consigliere

Oggetto: imposta sui redditi
accertamento sintetico - invi
di questionario
inottemperanza - mancato
avviso dell'amministrazione
delle conseguenze da quest
derivanti

Rq 5185/08

9470/08

UD 31.10.12

Cron. 455

SENTENZA

sui ricorsi iscritti ai numeri 5185/08 e 9470/08 del ruolo
generale, rispettivamente proposti

da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentato e difeso *ope legis* dall'avvocatura dello Stato,
presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi,
n. 12, domicilia;

- ricorrente -

contro

G **E**, rappresentato e difeso, giusta mandato a
margine del controricorso, dagli avvocati Francesco
Moschetti e Francesco d'Ayala Valva, domiciliato presso lo
studio del secondo in Roma, al viale Parioli, n. 43;

controricorrente e ricorrente incidentale—

1923
12

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, sez. 11°, depositata in data 23 febbraio 2007, n. 28/11/06;
udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 31 ottobre 2012 dal consigliere dott. Angelina-Maria Perrino;
uditi per l'Agenzia delle entrate l'avv. dello Stato Massimo Bachetti e per Grotto Enrico l'avv. Ornella Carraro, per delega dell'avv. Francesco Moschetti;
udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale dott. Ennio Attilio Sepe, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, assorbito quello incidentale

Fatto

L'Agenzia delle entrate notificò a per l'anno d'imposta 1996 un avviso di accertamento sintetico del reddito a norma del 5° comma dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, numero 600.

La notifica dell'avviso era stata preceduta dall'invio al contribuente di un questionario, notificato a norma dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 600 del 1973, 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 1995-2000, spese per incrementi patrimoniali di lire 1.310.000.000, a fronte di un reddito dichiarato per l'anno 1996 pari a lire 34.733.000.

Il contribuente impugnò l'avviso di accertamento, lamentando sia il difetto di motivazione, sia che non ricorrevano i presupposti di legge per procedere all'accertamento sintetico.

La Commissione tributaria di Vicenza, pur riconoscendo che nel questionario l'ufficio non aveva reso edotto il contribuente che gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti e non trasmessi in risposta



all'invito non possono essere presi in considerazione in favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, ravvisò la preclusione al deposito documentale per inosservanza dell'onere d'indicazione previsto dal 4° comma dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 600 del 1973; nel merito, accolse parzialmente il ricorso sotto l'aspetto dell'ammontare complessivo degli investimenti del periodo 1996-2001, che venivano ridotti da lire 1.310.000.000 a lire 1.110.000.000, determinando così in lire 185.000.000 il reddito presunto per l'anno in contestazione.

Il ricorrente propose appello e la Commissione tributaria regionale, con la sentenza impugnata, lo accolse, 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 articolo 335 c.p.c.

2.- Col primo motivo di ricorso, proposto ex articolo 360, n. 3, c.p.c., l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, numero 600, formulando il seguente quesito di diritto: *“dica codesta Corte se incorra in violazione dell'articolo 32 decreto del Presidente della Repubblica 600/73 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 all'Amministrazione*



finanziaria, per il solo fatto di avere presentato una richiesta di proroga e senza assegnare rilievo al fatto che lo stesso non abbia dichiarato di non poterli esibire prima per causa non imputabile”.

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 600 del 1973 (nel testo applicabile *ratione temporis*), là dove, invece, sarebbe occorsa almeno l'allegazione degli impedimenti.

2.1.- 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 difatti 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>>.

3.- 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 ricorso incidentale vertono sulla configurabilità (nel caso del ricorso principale)

ovvero sull'esclusione (nel caso del ricorso incidentale) della configurabilità della preclusione processuale contemplata dall'art. 32, 3° comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973: secondo il ricorso principale, la preclusione si è maturata in ragione dell'inottemperanza del contribuente, non giustificata dall'allegazione di impedimenti inimputabili, alla richiesta d'informazioni rivoltagli con la notifica del questionario. Secondo il ricorso incidentale, 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 3° comma dell'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 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).

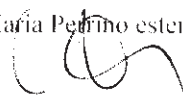
In definitiva, il ricorso incidentale per quest'aspetto si traduce nella sollecitazione di una correzione della motivazione, risultando per conseguenza inammissibile per carenza d'interesse (vedi, in tema, Cass. 24 marzo 2010, n. 7057, secondo cui è inammissibile, per difetto di interesse, il ricorso incidentale proposto dalla parte totalmente vittoriosa in appello e diretto soltanto alla modifica della motivazione della sentenza impugnata, potendo tale correzione essere ottenuta mediante la semplice riproposizione delle difese nel controricorso o attraverso l'esercizio del potere correttivo attribuito alla corte di cassazione dall'art. 384 c.p.c.; cfr. anche Cass. 14 marzo 2011, n. 5970, secondo cui la parte vittoriosa in appello, che manifesti alla cassazione la volontà di

conseguire una decisione anche su una questione già ritenuta assorbita o comunque non oggetto di espressa decisione, ha l'onere non di proporre ricorso incidentale, ma di indicare i termini esatti in cui la questione era stata sottoposta al giudice di appello, in modo tale da consentire alla corte di cassazione di verificare se essa possa ancora ritenersi *sub iudice*).

4.- Ai fini dell'esatto inquadramento della fattispecie, occorre premettere che, in tema 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).

4.1.- 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 rivoltegli;
- nell'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 rivoltegli.



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, 1° comma, 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).

4.2.- 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 la 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 il 2° comma dell'art. 32, 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 n. 7 del 1° comma del medesimo art. 32; 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.

4.3.- 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 dal 3° comma dell'art. 32, 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 del 3° comma dell'art. 32.

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...:>> (articolo 6, 2° comma, della legge 27 luglio 2000, numero 212).

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.

4.4.- Va dunque affermato il seguente principio di diritto a norma dell'art. 384 c.p.c.: *"La preclusione fissata dal 3° e dal 4° comma dell'art. 32 d.P.R. 600 del 1973 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"*.

5.- Col secondo motivo di ricorso, proposto ex articolo 360, n. 5, c.p.c., l'Agenzia delle entrate lamenta l'omessa valutazione su fatti controversi e decisivi, deducendo l'inidoneità dei rilievi contenuti nella sentenza ad esplicitare le ragioni della decisione.

Il motivo è inammissibile, in quanto non corredato del c.d. quesito di fatto: anche quando si censuri l'omessa o l'insufficienza della motivazione, occorre pervenire ad un momento di sintesi, che si esprime con la formulazione di un quesito di fatto, che contenga in sé i termini della questione (vedi, sulla necessità della formulazione del c.d. quesito di fatto, *ex multis*, Cass. 18 novembre 2011, n. 24255).

6.- Il ricorso principale va in conseguenza respinto.

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

per questi motivi

La Corte:

- rigetta il ricorso principale;
- dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato;
- compensa le spese.

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

Il consigliere estensore

Angelina-Maria Perrino

Il presidente

Antonio G. G. G.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 10 GEN 2013



Il Funzionario Giudiziario
Marcello B. MAGGIONI

Il Funzionario
[Signature]