

Civile Ord. Sez. 5 Num. 33573 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA

Data pubblicazione: 15/11/2022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17451/2014 R.G., proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope
legis*.

Ricorrente

contro

COCCOLI GIAMPIERO, rappresentato e difeso dagli avv.ti Andrea
Manerba e Domenico Concetti, elettivamente domiciliato presso
quest'ultimo in Roma, alla Piazza Martiri di Belfiore n. 2.

Controricorrente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



avverso la sentenza n. 187/63/13 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sezione distaccata di Brescia, depositata il 2/07/2013 e non notificata.

RILEVATO CHE

1. L'Agenzia delle entrate ha impugnato, con tre motivi, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, di cui in epigrafe, con la quale è stato confermato l'annullamento degli atti fiscali, impugnati dal contribuente, disposto dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia con sentenza n. 119/8/09. La controversia prende origine dall'impugnazione di due distinti avvisi di accertamento, per gli anni 2001 e 2002, con i quali venivano accertati, con metodo sintetico, a carico di Giampiero Coccoli, maggiori redditi rispetto a quelli dichiarati.

2. Giampiero Coccoli ha resistito con controricorso. *Memoria depositata.*

CONSIDERATO CHE

1. Col primo mezzo l'Amministrazione erariale denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione degli artt. 32, comma 4, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'art. 52 del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546, là dove la CTR ha ritenuto utilizzabili i documenti prodotti dal contribuente solo in sede contenziosa, sulla considerazione che in mancanza di una specifica richiesta da parte dell'Amministrazione, non era ravvisabile, da parte del contribuente, un rifiuto nei termini indicati dalla giurisprudenza di questa Corte; imputa alla CTR la violazione delle norme indicate nella rubrica dell'esposizione del motivo, anche in quanto la CTR ha ritenuto la utilizzabilità di detta documentazione anche con riferimento all'art. 58 del processo tributario, che, invece, consentirebbe, a dire della ricorrente, la facoltà di deposito di nuovi documenti solo in presenza di causa di giustificazione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

for

1.1. Col secondo motivo, articolato in subordine, la difesa erariale denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione di legge, sia con riguardo ai requisiti previsti dall'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, per legittimare l'accertamento sintetico, sia con riguardo alle regole di riparto dell'onere probatorio per gli incrementi patrimoniali di cui al comma 6 della disposizione in parola; denuncia, comunque, la violazione dei principi che presiedono la prova presuntiva di cui agli artt. 2727, 2728, 2729 e 2796 cod. civ.

1.2. Col terzo motivo, sempre in via subordinata, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., l'omesso esame del fatto decisivo per il giudizio riguardante l'utilizzazione di documenti non esibiti in fase precontenziosa con i quali è stata ritenuta la disponibilità di rendite finanziarie, la disponibilità patrimoniale derivante dalla cessione di quote di società e dalla restituzione di un finanziamento soci.

2. Il primo motivo di ricorso è infondato e, pertanto, deve essere rigettato.

Costituisce *ius receptum* che nel processo tributario, in rispetto del diritto di difesa costituzionalmente garantito, non sussiste un divieto generale di inutilizzabilità, in sede contenziosa, della documentazione che il contribuente non ha prodotto in sede pre-contenziosa, potendo tale divieto operare 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. Pertanto, si è affermato il principio - già espresso da questa Corte nelle sentenze richiamate dalla CTR (Cass., 17/06/2011 n. 13289 e Cass., 26/11/2009 n. 23580) ed a cui l'orientamento costante di questa Corte ha dato seguito - secondo cui l'inutilizzabilità in sede contenziosa dei documenti non prodotti in sede amministrativa sussiste solo nell'ipotesi



in cui l'Amministrazione finanziaria richieda al contribuente documenti mediante questionario, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, con puntuale indicazione di quanto richiesto, accompagnata dall'espresso avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza, in quanto il mancato invio nei termini concessi della suindicata documentazione equivale a rifiuto, salvo che il contribuente non dichiari, all'atto della sua produzione con il ricorso, che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, della cui prova è, comunque, onerato (Cass., 27/09/2013, n. 22126; Cass., 14/05/2014, n. 10489; Cass., 27/12/2016, n. 27069; Cass., 21/03/2018, n. 7011; Cass., 16/02/2021, n. 3254).

2.1. Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria non solo non ha fatto cenno all'invio al contribuente del questionario ed alla relativa richiesta di documentazione, ma non ha neppure dedotto di aver proposto la relativa questione – attinente al regime delle preclusioni istruttorie - nel corso del giudizio di primo grado.

2.2. Inoltre, non può mancarsi di evidenziare che, trattandosi di contenzioso tributario conseguente ad accertamenti sintetici-induttivi mediante cd. redditometro, per i quali le preclusioni documentali sono regolate dall'art. 32 d.P.R. cit., appare del tutto decentrata la censura circa l'errata applicazione dell'ipotesi di cui all'art. 58 d.lgs. 31/12/1992 n. 546 e sul generale divieto di nuova produzione documentale in appello, in quanto, in conformità all'orientamento costante ed univoco di questa Corte (Cass., 4/04/2018, n. 8313; Cass., 16/11/2018, n. 29568; Cass., 7/03/2018, n. 5429; Cass., 07/07/2021 n. 19368) l'art. 58 citato abilita alla produzione di qualsivoglia documento in appello, senza restrizione alcuna [v. Cass. 20/10/2012 n. 18604, in motivazione: «Ed invero, è costante l'indirizzo di questo Corte (per tutte, v. Cass., Sez. 5, sentenza n. 16916 del 16/08/2005) secondo cui: "In tema di contenzioso tributario, il d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, art. 58,



comma 2, ha espressamente previsto e consentito la produzione di nuovi documenti in appello. Ne consegue che, nel processo tributario, mentre prove ulteriori, rispetto a quelle già acquisite nel giudizio di primo grado, non possono essere disposte in appello, salvo che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio, i documenti possono essere liberamente prodotti anche in sede di gravame, ancorché preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado". Non resta che concludere che l'apprezzamento del giudicante, radicato proprio sull'assenza di prova a carico dell'amministrazione e conseguente all'illegittima espunzione di dette prove documentali, merita la cassazione.»].

2.3. La CTR, dunque, ritenendo utilizzabile la documentazione non fornita dalla parte in sede precontenziosa, e da quest'ultima prodotta solo in grado di appello, ha fatto corretto uso di tale principio, nella parte in cui ha collegato tale utilizzabilità alla mancanza di un invito specifico da parte dell'Amministrazione ed ha ritenuto non ravvisabile un rifiuto del contribuente nell'accezione innanzi indicata.

3. Il secondo motivo, articolato in subordine, è infondato.

La CTR ha ritenuto l'illegittimità dell'atto impositivo valorizzando la prova contraria fornita da contribuente riguardante la disponibilità, per il periodo in contestazione, di rendite finanziarie nonché di incrementi patrimoniali derivanti dalla cessione di quote di una società e dalla restituzione di un finanziamento soci, come dalla documentazione ritenuta utilizzabile anche in quanto «(...)ai sensi dell'art. 6, comma quarto, l. 212/2000, l'Ufficio può sempre chiedere al contribuente "documenti ed in formazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche" e che nel caso di specie si tratta di operazioni descritte in atti pubblici sottoposti a registrazione».

free

3.1. Come è noto, l'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 disciplina, tra l'altro, il metodo di accertamento sintetico del reddito e, nel testo vigente *ratione temporis* (cioè tra la legge del 30 dicembre 1991 n. 413 e il d.l. 31 maggio 2010 n. 78, convertito in legge del 30 luglio 2010 n. 122), applicabile alla fattispecie riguardante avvisi di accertamento per l'anno 2001 e 2002, prevede, al quarto comma, la possibilità di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi ed alle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento (4. «L'Ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato»); al quinto comma, contempla le "spese per incrementi patrimoniali", cioè delle spese sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente (5.«Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti»). Ai sensi del sesto comma dell'art. 38 cit., resta salva per il contribuente la prova contraria, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso, da parte del contribuente, di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o, più in generale, nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (6.«Il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o

Fuller

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta»).

La giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che la prova documentale contraria ammessa per il contribuente non riguarda la sola disponibilità di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso, che costituiscono circostanze sintomatiche del fatto che la spesa contestata sia stata sostenuta proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (Cass., Sez. 5, 26/11/2014, n. 25104; Cass., Sez. 5, 20/03/2009, n. 6813; per i redditi risultanti da finanziamenti, v. Cass., Sez. 5, 30/05/2018, n. 13602).

3.2. La difesa erariale deduce l'*error in iudicando* dei secondi giudici sia per l'*incipit* della sua motivazione, secondo cui per l'accertamento sintetico possono valere le «(...) medesime considerazioni che la giurisprudenza ha espresso in ordine a parametri e studi di settore, con la conseguenza che ...gli elementi di accertamento devono essere corredati da ulteriori dati idonei a sostenerne le risultanze», sia per assenza di prova (documentale) contraria, trattandosi di documentazione che non poteva essere scrutinata in quanto non prodotta in sede amministrativa, e, quindi, inutilizzabile ai sensi dell'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973.

3.3. La prima affermazione della CTR circa la piena assimilazione tra gli accertamenti per studi di settore ed il redditometro, per quanto errata, non costituisce un'autonoma *ratio decidendi* risolvendosi alla stregua di un *obiter dictum*. Ed invero, la regola giuridica legata ai fatti rilevanti del caso (*ratio decidendi*) è stata espressa dai secondi giudici con l'affermazione successiva, in cui ha riconosciuto agli indici di capacità contributiva valore di presunzione legale relativa in favore dell'Amministrazione, rispetto alla quale scatta in capo al contribuente

l'onere di prova contraria. La CTR, dando seguito a tali considerazioni, ha, quindi, ritenuto superata detta presunzione stante l'efficacia dimostrativa della documentale contraria offerta dal contribuente.

La valutazione operata dalla CTR della documentazione prodotta in appello (v. *supra*, § 2) ha riguardato significativi elementi di fatto (disponibilità di rendite finanziarie, incrementi patrimoniali derivanti dalla cessione di quote di una società e dalla restituzione di un finanziamento soci) che non sono stati in alcun modo contestati dall'Amministrazione finanziaria ricorrente, con la conseguenza che si è realizzata quella prova documentale contraria [«(...)nel caso di specie si tratta di operazioni descritte in atti pubblici sottoposti a registrazione», v. sentenza impugnata] ammessa per il contribuente ai sensi del sesto comma dell'art. 38 d.P.R. cit.

3.4. Ritiene il Collegio che tali elementi, nella considerazione complessiva della vicenda processuale operata dalla CTR, fungono da circostanze sintomatiche del fatto che la spesa contestata alla contribuente sia stata sostenuta proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

4. Il terzo motivo - anch'esso articolato in subordine - è inammissibile, sia perché la nuova formulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5) cod. proc. civ., (v. modifiche introdotte dal d.l. 22 giugno 2012 n. 83, conv. dalla l. 7 agosto 2012 n. 134) prevede l'"omesso esame" come riferito ad "un fatto decisivo per il giudizio", ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irrisolte formulate (*ex multis*, v. Cass., 26/01/2022, n. 2268), sia perché alcun omesso esame delle risultanze documentali v'è stato, avendo il giudice di appello fondato la sua decisione proprio su tali circostanze.



5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato con condanna della ricorrente Amministrazione al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente.

6. Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- *quater*, d.P.R. 30 maggio n. 115 (Cass., 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate che condanna al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 2.800,00, a titolo di compenso, euro 200,00, per esborsi, oltre al 15 per cento, sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e agli accessori di legge.

Così deciso, in Roma, il 10 novembre 2022

Il Presidente

