

Civile Ord. Sez. 5 Num. 3770 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 07/02/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta da

Federico Sorrentino	- Presidente -	Oggetto: esibizione documenti
Pasqualina A.P. Condello	- Consigliere -	R.G.N. 29170/2016
Riccardo Guida	- Consigliere -	Cron.
Francesco Federici	- Consigliere -	CC - 25/1/2022
Luigi D'Orazio	- Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 29170/2016 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e
presso i cui uffici domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

- *ricorrente* -

contro

Digital Group s.a.s. di Di Bussolo Nicola & C., in persona del legale

1Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 29170/2016



rappresentante pro tempore, Di Bussolo Nicola e Grazia Assunta Del Borrello, in proprio, rappresentati e difesi dall'Avv. Marisa Bearducci, giusta procura speciale in calce al ricorso per cassazione, elettivamente domiciliati presso la cancelleria della Corte di cassazione

-ricorrenti incidentali-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione distaccata di Pescara, n. 505/6/2016, depositata il 17 maggio 2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 gennaio 2022 dal consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione distaccata di Pescara, accoglieva solo in parte l'appello proposto dalla Digital Group s.a.s. di Bussolo Nicola, oltre che da Nicola di Bussolo e da Grazia Assunta Del Borrello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Chieti (n.187/2015), che aveva rigettato i ricorsi presentati dalla società e dai soci contro gli avvisi di accertamento emessi nei loro confronti, con metodo induttivo puro, ai sensi dell'art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, avendo la società presentato la dichiarazione dei redditi oltre 90 giorni dopo la scadenza. In particolare, il giudice d'appello evidenziava che non risultava documentata una impossibilità assoluta ad adempiere all'obbligo di dichiarazione né a provvedere al deposito di documenti in sede procedimentale, non costituendo impedimento assoluto neppure la malattia del contribuente, potendo questi delegare il compito da altro soggetto idoneo. Era inammissibile la doglianza relativa alla presunta nullità



dell'avviso di accertamento per essere stato firmato da un dirigente la cui nomina sarebbe da ritenersi legittima perché non avvenuta a seguito del superamento di un pubblico concorso. Tale illegittimità, peraltro, doveva essere eccepita dalla parte. Era fondato, invece, l'appello con riferimento alla mancata detrazione dell'Iva versata in quanto, l'inottemperanza del contribuente all'obbligo della dichiarazione annuale preclude che l'imposta versata sugli acquisti di beni e servizi nel periodo dell'omessa dichiarazione possa essere detratta, se non risulti dalle "dichiarazioni periodiche", salva però, a seguito dell'impugnazione del contribuente, la detraibilità delle poste che deve essere valutata dal giudice del merito. La parte contribuente aveva diritto a detrarre l'Iva versata sulla base delle fatture depositata in giudizio "anche nella fase d'appello", potendosi depositare nuovi documenti dinanzi alle commissioni regionali.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso principale per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. Propone ricorso incidentale la società, presentando anche memoria scritta.

CONSIDERATO CHE:

1. Anzitutto, si evidenzia che il ricorso dell'Agenzia delle entrate deve essere definito "principale", in quanto risulta notificato il 6 dicembre 2016, come risulta dalla ricevuta di avvenuta consegna (RAC), mentre il ricorso della società e dei soci, in quanto notificato in data 9 dicembre 2016, deve essere qualificato come ricorso incidentale.

Infatti, per questa Corte, il principio dell'unicità del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo e perciò, nel caso di ricorso per cassazione, con l'atto contenente il



controricorso; tuttavia quest'ultima modalità non può considerarsi essenziale, per cui ogni ricorso successivo al primo si converte, indipendentemente dalla forma assunta e ancorché proposto con atto a sé stante, in ricorso incidentale, la cui ammissibilità è condizionata al rispetto del termine di quaranta giorni (venti più venti) risultante dal combinato disposto degli artt. 370 e 371 c.p.c., indipendentemente dai termini (l'abbreviato e l'annuale) di impugnazione in astratto operativi (Cass., sez. L, 20 marzo 2015, n. 5695; Cass., sez. 5, 22 luglio 2020, n. 15582).

2. Con il primo motivo di impugnazione principale l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione del combinato disposto dagli articoli 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, e falsa applicazione dell'art. 58, secondo comma, del d.lgs. n. 547 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.". Il giudice d'appello avrebbe violato gli articoli 32 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, perché avrebbe fondato la decisione sull'ammissibilità della detrazione dell'Iva versata, su fatture dei contribuenti, prodotte, in modo inammissibile, per la prima volta, nel corso del giudizio.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale la società ed i soci deducono la "violazione e falsa applicazione degli articoli 42, comma 1 e 3 del d.P.R. 600 del 1973 e 7 della legge 212 del 2000, alla luce di quanto disposto dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 37 del 25 febbraio 2015, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., in riferimento al principio dell'onere della prova ". Nell'atto di appello i ricorrenti hanno chiesto la riforma della sentenza di prime cure in ragione dell'inesistenza dell'atto impugnato per violazione degli articoli 42, primo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 e 7 della legge n. 212 del 2000, per carenza di potere dirigenziale del delegante



ovvero di chi ha sottoscritto l'avviso di accertamento in mancanza della sua qualifica di dirigente, come stabilito dalla sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2015. Il giudice d'appello ha ritenuto che l'eccezione fosse sottoposta a termine di decadenza, deducibile solo su istanza di parte. In realtà, l'eccezione è stata sollevata in appello, con un motivo aggiunto, quando ancora erano pendenti i termini per l'impugnazione della decisione di primo grado.

4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale i ricorrenti lamentano il "vizio di carenza e contraddittoria motivazione in ordine alla conferma della rettifica induttiva operata dall'Ufficio in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c.". La sentenza sarebbe nulla per mancanza dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della controversia. Il giudice d'appello ha ritenuto corretto l'utilizzo del metodo induttivo puro da parte dell'Agenzia delle entrate, omettendo totalmente di statuire sulle singole posizioni dei tre ricorrenti, che, in primo grado, avevano proposto tre ricorsi distinti, solo successivamente riuniti. Nessun riferimento si rinviene alla sentenza del giudice d'appello sulla "affidabilità o meno dei dati desunti dall'ufficio e la mancanza di prove certe e dirette per tutte e tre le posizioni in esame".

5. Nella specie, poiché la sentenza d'appello ha accolto in parte il gravame proposto dalla società e dai soci, entrambe le parti risultano parzialmente soccombenti (l'Agenzia delle entrate in ordine alla detrazione del credito Iva e la società ed i soci in ordine ai ricavi non dichiarati per € 285.839,00), sicché il ricorso presentato successivamente da società e soci, benché debba essere definito incidentale, tuttavia non è un ricorso incidentale "condizionato", che si rinviene solo nei casi in cui la parte sia stata totalmente vittoriosa nel giudizio di merito.



Pertanto, deve essere affrontato preliminarmente il ricorso incidentale presentato da società e soci, in quanto contenente questioni logicamente precedenti la doglianza articolata dall'Agenda delle entrate.

6. Il secondo motivo del ricorso incidentale è infondato.

6.1. Invero, la motivazione della sentenza del giudice d'appello, non solo è presente graficamente, ma si sviluppa attraverso un procedimento logico-giuridico articolato e coerente, a prescindere dalla correttezza o meno della decisione adottata. A nulla vale l'obiezione per cui la motivazione ha fatto riferimento ad un unico ricorso, invece che a tre ricorsi poi riuniti.

Tra l'altro, la censura sulla motivazione del giudice di appello non rispetta i parametri di cui all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., come modificato dal d.l. 83/2012, applicabile alle sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012. Non è stato in alcun modo censurato l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti. La società ed i soci, nel ricorso incidentale hanno dedotto la "carente e contraddittoria motivazione", articolando il motivo di ricorso in base alla precedente formulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c.

Nella memoria scritta la società ed i soci allegano la "certezza e la inerenza dei costi" in caso di accertamento induttivo puro, che tra l'altro non sarebbero stati contestati. Vi è, dunque, il tentativo di allargare i motivi di ricorso, utilizzando come grimaldello la memoria scritta, e chiedendo una nuova valutazione dei fatti già congruamente effettuata dal giudice di appello, non consentita in sede di legittimità.

7. Anche il primo motivo di ricorso incidentale è infondato.

7.1. Invero, per questa Corte, in tema di contenzioso tributario, è inammissibile il motivo del ricorso per cassazione con cui si denunci



un vizio dell'atto impugnato diverso da quelli originariamente allegati, censurando, altresì, l'omesso rilievo d'ufficio della nullità, atteso che nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullità dell'atto tributario in motivi di gravame, sicché l'invalidità non può essere rilevata di ufficio, né può essere fatta valere per la prima volta in sede di legittimità - in applicazione di tale principio, questa Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso, con cui si è dedotta la nullità dei gradi di merito e delle relative pronunce per effetto della sentenza della Corte cost. n. 37 del 2015, non essendo stata rilevata d'ufficio la nullità degli atti impositivi per carenza di potere del sottoscrittore - (Cass., sez. 5, 9 novembre 2015, n. 22810; Cass., sez. 5, 23 settembre 2020, n. 19929).

8. È fondato, invece, l'unico motivo di ricorso principale articolato dall'Agenzia delle entrate.

8.1. Costituisce fatto pacifico quello per cui l'Agenzia delle entrate ha effettivamente richiesto ai contribuenti il deposito di specifici documenti, con l'avvertimento che, in mancanza, vi sarebbe stata decadenza dalla loro produzione in giudizio (peraltro è stato prodotto in giudizio l'invito rivolto dalla Agenzia delle entrate ai contribuenti, recante la precisa indicazione dei documenti richiesti oltre all'avvertimento della inutilizzabilità in sede amministrativa e contenziosa dei documenti non depositati nel termine indicato).

8.2. Trova, quindi, applicazione, quanto all'Iva, l'art. 52, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale "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”.

L’art. 32, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, in tema di accertamento e controlli, stabilisce che “le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed 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”. Si aggiunge, poi, al quinto comma, dell’art. 32, del d.P.R. n. 600 del 1973, 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”.

8.3. Pertanto, il contribuente, anche se, a fronte di una specifica indicazione da parte dell’Agenzia delle entrate, corredata da espresso avvertimento della inutilizzabilità, non ha depositato i documenti richiesti in sede amministrativa, può, comunque, procedere a tale deposito in sede giudiziale, purché sussista una causa di non imputabilità per l’adempimento tardivo rispetto alla richiesta dell’Ufficio, e purché adempia all’onere di provvedere al deposito con allegazione dei documenti all’atto introduttivo del giudizio di prime cure in sede contenziosa; il contribuente può conseguire una deroga all’inutilizzabilità solo ove ricorrano le condizioni di cui all’art. 32, quinto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 (Cass., sez. 6-5, 19 giugno 2018, n. 16106). È necessario, quindi, che il contribuente, all’atto di produrre la documentazione unitamente al ricorso, dichiari di non aver potuto adempiere alla



richiesta dell'Ufficio per cause a lui non imputabili (Cass., sez. 5, 11 febbraio 2021, n. 3442). Dell'esistenza di cause oggettive a lui non imputabile il contribuente deve, comunque, fornire la prova (Cass., sez. 5, 14 giugno 2021, n. 16757).

9. Invero, l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, 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).

Nella specie, come detto, non è contestato che vi sia stato l'ordine di esibizione in relazione alle fatture di acquisto e che vi sia stato anche l'avvertimento in ordine alla mancata ottemperanza.

10. Tuttavia, 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 dell'art. 52, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, 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), 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).

Per questa Corte, a sezioni unite, infatti, a norma dell'art. 52, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi - in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documento - in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento; pertanto, non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni (il cui contenuto corrisponda al vero) dell'indisponibilità del documento, non solo se la questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, ma anche se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione (Cass., sez.un., 25 febbraio 2000, n. 45; Cass., n. 8645/2019; Cass., 21 marzo 2018, n. 7011; Cass., 8 marzo 2017, n. 5914).

11. Inoltre, il divieto di utilizzazione dei documenti non prodotti va letto alla luce del principio di collaborazione e buona fede (in senso oggettivo), espressamente enunciato nell'art. 10 della legge 212/2000, gravante su entrambe le parti, nel corso del procedimento amministrativo. Pertanto, da un lato, l'Amministrazione procedente deve formulare una richiesta di informazioni e documenti specifica ed adeguata al caso concreto, mentre dall'altro, il contribuente deve



assumere un comportamento collaborativo e trasparente, anch'esso rispettoso dei canoni di correttezza e diligenza (Cass., 7011/2018; Cass., 8539/14; Cass., sez.un., 45/2000).

Infatti, l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, ex art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità in sede amministrativa e processuale solo dei documenti espressamente richiesti dall'Ufficio, in quanto detta disposizione normativa deve essere interpretata in coerenza con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost. e con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (Cass., 22 giugno 2018, n. 16548).

12. Inoltre, per questa Corte l'omessa o intempestiva esibizione da parte del contribuente di dati e documenti in sede amministrativa è sanzionata con la preclusione processuale della loro allegazione e produzione in giudizio, che prevale rispetto all'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e che non può ritenersi sanata ove l'Amministrazione finanziaria non sollevi la relativa eccezione in sede di udienza di discussione della causa, atteso il carattere perentorio del termine di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, sottratto alla disponibilità delle parti (Cass., 9 novembre 2016, n. 22745).

13. Nella specie, però, è accaduto che il giudice d'appello, dopo aver ritenuto che i contribuenti non avevano adempiuto all'obbligo di deposito dei documenti richiesti, in assenza di una causa ad essi non imputabile (cfr. motivazione pagina 3 "nel caso di specie, peraltro, non risulta documentata una impossibilità assoluta ad adempiere all'obbligo di dichiarazione né a provvedere al deposito di documenti in sede procedimentale"), e dopo aver escluso che la malattia costituisca causa non imputabile ("in ogni caso, secondo la giurisprudenza non sussiste impedimento assoluto neanche nel caso di malattia, potendo il contribuente delegare il compito ad altro



soggetto idoneo”), ha però consentito la produzione delle fatture di acquisto, non solo nel corso del processo di prime cure, ma persino nel giudizio di appello.

In tal modo, quindi, il giudice è incorso nella violazione sia degli articoli 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, sia dell’art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, oltre che dell’art. 58, secondo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto, da un lato, ritenendo la condotta dei contribuenti non discriminata dalla esistenza di una causa ad essi non imputabile, avrebbe dovuto ritenere inammissibile la produzione nel corso del giudizio contenzioso, e, dall’altro, ove effettivamente fosse esistita una causa non imputabile ai contribuenti, non sarebbe stata comunque consentita la produzione delle fatture di acquisto del giudizio di appello, ma solo con l’allegazione delle stesse all’atto introduttivo del giudizio di prime cure. Emerge, infatti, dalla motivazione della sentenza che solo una parte delle fatture passive è stata prodotta nel giudizio di prime cure, mentre altre fatture sono state prodotte in sede di appello, con la conseguente necessità di distinguere le une dalle altre, ai fini della decisione della controversia, ove naturalmente si concordi con l’esistenza della causa oggettiva non imputabile contribuenti.

14. L’esame delle fatture passive o di altra documentazione contabile, purché siano state presentate le dichiarazioni periodiche Ive, pur in assenza della presentazione della dichiarazione annuale Iva, è del resto dirimente nella controversia oggetto di esame, connotata dalla presentazione della dichiarazione dei redditi con un ritardo superiore a 90 giorni rispetto al termine di legge.

Si è ritenuto, infatti, che la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari



versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal Fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Cass., sez. un., 8 settembre 2016, n. 17757; Cass., sez. 5, n. 32209/2019; Cass., sez. 6-5, 3 aprile 2018, n. 8131). Per le sezioni unite, quindi, il fatto costitutivo del rapporto tributario con il Fisco è ravvisato dalla effettività e liceità dell'operazione, mentre gli obblighi di registrazione, la dichiarazione ed altro hanno una diversa funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'imposta. Pertanto, l'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza Iva, che deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo, va riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante, la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente, come la documentazione contabile, essendo, invece, tal fine poco rilevante l'osservanza degli obblighi dichiarativi.

Per la detrazione Iva occorre, quindi, che il contribuente, in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale, fornisca la prova dell'esistenza contabile del credito non dichiarato, con la produzione all'Ufficio competente di idonea documentazione, quindi con l'esibizione dei registri Iva, delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione utile allo scopo (in tal senso anche



Cass., 17 marzo 2017, n. 6921; in tal senso anche circolare della Agenzia delle entrate 25-6-2013 n. 21/E, in cui si riconosce la possibilità di "scomputare" direttamente l'importo del credito in detrazione, ove se ne riscontri l'esistenza, in caso di omissione delle dichiarazioni Iva; in precedenza la circolare 6-8-2012, n. 34/E consentiva solo la presentazione della istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21 d.l.g.s 546/1992, purché il credito in detrazione fosse effettivo).

Se il contribuente, infatti, non si attiene alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, è onere dello stesso, a fronte della contestazione di omissioni o irregolarità, fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione.

Il contribuente deve quindi dimostrare che, in quanto destinatario di transazioni commerciali, e debitore dell'Iva è titolare del diritto di detrarre l'imposta, con un accertamento in fatto da parte del giudice di merito, da compiersi con la latitudine suggerita dalla stessa Corte di giustizia (Causa C-85/95, Reisdorf).

15. Non sono sufficienti allo scopo le sole avvenute liquidazioni periodiche, ma occorre anche l'esibizione dei registri Iva e delle relative liquidazioni, delle fatture e di ogni altra documentazione utile (Cass., 6921/2017). Non sono stati, invece, ritenuti elementi sufficienti l'istanza di condono e la dichiarazione integrativa per la definizione degli anni pregressi (Cass., 9 novembre 2016, n. 22747).

Si è precisato anche che la sola presenza della fattura attiene alla fattispecie ordinaria in cui il contribuente ha presentato le dichiarazioni Iva tempestivamente (in tal senso Corte di Giustizia UE, 1° marzo 2012, n. 280, richiamata in Cass., sez. 5, n. 32208/2019).



Pertanto, si è affermato, sia pure anteriormente all'intervento delle sezioni unite di questa Corte (Cass., sez.un., n. 17757/2016, cit.), che, in tema di I.V.A., ai sensi dell'art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'inottemperanza del contribuente all'obbligo della dichiarazione annuale rende legittimo l'accertamento induttivo da parte dell'Ufficio - il quale può desumere i dati per la ricostruzione del giro d'affari del contribuente da qualunque elemento a sua conoscenza, ivi compresa la dichiarazione tardivamente presentata da quest'ultimo - e preclude che l'imposta versata sugli acquisti di beni e servizi nel periodo dell'omessa dichiarazione possa essere detratta, se non risulti dalle dichiarazioni periodiche, essendo irrilevante che il pagamento di tali imposte sia evincibile da altra documentazione, inclusa la contabilità d'impresa (Cass., sez. 6-5, 20 gennaio 2016, n. 1020).

16. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione distaccata di Pescara, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale dei contribuenti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione distaccata di Pescara, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

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



Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 gennaio 2022

Il Presidente

Federico Sorrentino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

