



Civile Sent. Sez. 5 Num. 5734 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: TRICOMI LAURA

Data pubblicazione: 23/03/2016

SENTENZA

sul ricorso 28479-2010 proposto da:

COOPERATIVA PAVIMENTI CORATO A RL in persona del
legale rappresentante pro tempore, elettivamente
domiciliato in ROMA VIA NIZZA 92, presso lo studio
dell'avvocato COSIMO DAMIANO MASTROROSA,
rappresentato e difeso dall'avvocato MARIA PIA
GIGLIOLA MATARRESE giusta delega a margine;

2016

166

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO



STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 78/2009 della COMM.TRIB.REG.
di ~~BARY~~ ^{di PUGLIA}, depositata il 19/10/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 18/01/2016 dal Consigliere Dott. LAURA
TRICOMI;

udito per il controricorrente l'Avvocato ZERMAN che
ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il
rigetto del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

1. Con avviso di accertamento n. RF 4030600445 per l'anno di imposta 2000, l'Amministrazione finanziaria richiedeva alla società Cooperativa Pavimenti Corato a RL €.132.776,42 a titolo di IVA, maggiorato di interessi e sanzioni pecuniarie.

La società proponeva ricorso assumendo che l'accertamento era inibito all'Amministrazione in quanto, avendo la parte privata aderito al condono tombale ex art.9 della L n.289/2002, la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione resa dalla contribuente era divenuta definitiva. In subordine sosteneva di avere diritto al rimborso dell'IVA in eccedenza, richiesto a seguito dell'acquisto di beni ammortizzabili, ex art.30, comma 3, lett. b) e c) del DPR n.633/1972.

2. In primo grado il ricorso era accolto con decisione riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia a seguito dell'appello dell'Ufficio, con la sentenza n. 78/05/09, depositata il 19.10.09 e non notificata.

3. Il secondo giudice, dichiarava che l'atto di diniego del credito IVA opposto dall'Ufficio ed il contestuale recupero del rimborso IVA erogato erano legittimi.

Sulla scorta dell'Ordinanza n.340 del 2005 della Corte Costituzionale, affermava che il condono rendeva immodificabili le richieste di rimborso dei contribuenti, ma non incontestabili i crediti da questi vantati, per cui legittimamente l'Amministrazione aveva richiesto la esibizione della documentazione comprovante la sussistenza del credito nonché del presupposto indicato nel Mod. VR ai fini del rimborso e, non avendo ottenuto risposta dalla società, aveva proceduto all'accertamento. Il giudice di appello osservava quindi che la documentazione prodotta dalla società in primo grado non era utilizzabile in ragione del disposto di cui all'art.32 del DPR n.600/1973, oltre che carente a fondare il diritto al rimborso, che avrebbe dovuto essere comprovato con l'esibizione delle fatture passive regolarmente e preventivamente annotate nel registro degli acquisti IVA con le prescritte annotazioni e liquidazioni.

4. La contribuente propone ricorso per cassazione fondato su quattro motivi, ai quali replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1.1. Primo motivo – La ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art.57 del DLGS n.546/1992 (art.360, comma 1, n.4, cpc).

Sostiene che la CTR erroneamente avrebbe accolto, in violazione del divieto di *nova* in appello, l'eccezione di inutilizzabilità dei documenti prodotti in primo grado ai sensi dell'art.32 del DPR n.600/1972, sollevata tardivamente dall'Agenzia solo in secondo



grado, mentre in primo grado si era limitata a contestare nel merito la attendibilità e la regolarità della documentazione prodotta.

1.2. Il motivo è infondato e va respinto.

1.3. Osserva la Corte che, con il motivo in esame, la contribuente sostanzialmente contesta l'applicazione d'ufficio dell'art.32 del DLGS n.600/1973, da parte del giudice di appello.

Occorre ricordare che l'art.32, commi 4 e 5, del DPR n.600/1973, sulla cui applicazione si controverte, prevede *"(4) 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. (5) 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."*

1.4. Il tenore letterale della norma consente di enucleare una efficacia automatica della sanzione di inutilizzabilità della documentazione prodotta tardivamente, in presenza dei presupposti ivi previsti, in quanto la comminatoria è direttamente ed oggettivamente riferita agli stessi e non è stabilito alcun ulteriore meccanismo di attivazione di parte, al contrario di quanto avviene per la deroga all'inutilizzabilità che deve essere fatta valere dal contribuente, con le modalità ivi previste, entro il termine per il deposito dell'atto introduttivo di primo grado.

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, e non trova applicazione l'art. 58, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che consente alle parti nuove produzioni documentali anche nel corso del giudizio tributario di appello, rispetto a documenti su cui si è già prodotta la decadenza (Cass. 10489/2014).

1.5. Nel caso in esame, inoltre, dalla sentenza impugnata e dal ricorso, non risulta in alcun modo che sia stato contestato il mancato avviso della sanzione alla contribuente (Cass. n.22126/2013, v. anche n.453/2013); quest'ultima d'altronde non ha dedotto che non si fosse realizzata in pieno la sequenza procedimentale avviata dall'Amministrazione, ed ha, invece, illustrato le ragioni offerte a sua giustificazione per cui ritenne di non ottemperare all'invito, al fine di validare l'applicazione della



deroga all'inutilizzabilità, ragioni peraltro assolutamente non apprezzabili, per le considerazioni di seguito svolte sub 2.2.

1.6. Va quindi affermato il seguente principio "In tema di accertamento fiscale, l'invito da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 32, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 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 all'art.32, quinto comma, del d.P.R. 29 settembre, n.600."

Invero il contribuente può avvalersi della deroga prevista ai sensi dell'art.32, quinto comma, del DPR n.600/1973, solamente 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.

La sentenza impugnata risulta pertanto immune da vizi e non meritevole di censura.

2.1. Secondo motivo – Violazione e falsa applicazione dell'art.32, comma 5, del DPR n.600/1973, in combinato disposto con l'art.10, comma 3, della L n.-212/2000 (art.360, comma 1, n.3, cpc).

Sostiene la ricorrente che la CTR non ha fatto buon governo della normativa richiamata, in quanto in sede di ricorso in primo grado, la contribuente aveva evidenziato di non aver risposto dalla richiesta di documentazione avanzata dall'Amministrazione ritenendo che "la domanda di condono consente di opporsi ad ogni tipo di attività accertatrice dell'Amministrazione" e che la formulazione dell'art.9, comma 9, della L n.289/2002 era tale da autorizzare l'interpretazione patrocinata dalla ricorrente in epoca anteriore alla pronuncia della Corte Costituzionale e da consentire di ricondurre il caso alla disciplina invocata ex art.32, comma 5, cit. che tutela il principio di affidamento e buona fede del contribuente.

2.2. Il motivo è inammissibile in quanto prospetta una situazione di fatto, a sostegno della buona fede della contribuente, diversa da quella accertata dalla sentenza.



Come si evince da quest'ultima la richiesta di documentazione da parte dell'Ufficio era stata formulata alla società con raccomandata del 24.10.2005, in epoca, quindi, successiva all'Ordinanza n.340 del 14.07.2005, con la quale la Corte Costituzionale aveva perimetrato la efficacia del condono: pertanto, nemmeno astrattamente era ipotizzabile una perplessità sull'interpretazione dell'art.9 della L n.289/2002.

3.1. Terzo motivo – Violazione e falsa applicazione dell'art.21 del DPR n.633/1972, nonché dell'art.2697 cc (art.360, comma 1, n.3, cpc).

Sostiene la ricorrente che la CTR, nel procedere anche all'esame del merito della controversia, ha violato i principi che disciplinano la ripartizione dell'onere della prova. La contribuente, dopo avere ricordato di avere prodotto nel primo grado di giudizio le fatture dell'anno 2000 relative alle operazioni in contestazione, afferma che era onere dell'Amministrazione allegare elementi idonei a dimostrare la natura fittizia delle operazioni e che la CTR aveva erroneamente ritenuto che l'Ufficio avesse assolto questo suo onere mediante il richiamo ad un verbale della G. di F. che si riferiva ad un altro anno di imposta (1999). Ancora erroneamente la CTR aveva ritenuto che il contribuente avrebbe avuto l'onere di esibire in giudizio, oltre che le fatture, anche i registri IVA acquisti.

3.2. Il motivo è inammissibile perché assorbito dal rigetto del primo motivo. Risulta comunque anche carente sotto il piano dell'autosufficienza in quanto nulla trascrive dell'avviso di accertamento, né indica puntualmente quali fatture aveva prodotto in primo grado, se si trattava della documentazione richiesta dall'Ufficio e quale rilevanza potessero avere in merito al complessivo esercizio del diritto a detrazione contestato dall'Amministrazione finanziaria.

4.1. Quarto motivo - Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art.360, comma 1, n.5, cpc). Sostiene la ricorrente che la CTR dopo aver dichiarato l'inutilizzabilità ex art.32 del DPR n.600/1973 della documentazione prodotta in primo grado, di poi la aveva esaminata ritenendole inidonea e carente sotto il profilo probatorio, con un *iter* motivazionale che denotava un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate che non consentiva di ricostruire la *ratio decidendi*.

4.2. Il motivo è inammissibile.

Si osserva che è assolutamente incontroverso, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte regolatrice che il vizio di contraddittoria motivazione presuppone che le ragioni poste a fondamento della decisione risultino sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l'individuazione della *ratio decidendi*, e cioè l'identificazione del procedimento logico- giuridico posto a base della decisione adottata (Cass. nn. 17076/2007, 3248/2012). La ricorrente, pur invocando l'applicazione

di tale principio, non ne fa corretto uso, in quanto non evidenzia le espressioni tra loro contraddittorie ossia inconciliabili, contenute nella parte motiva della sentenza impugnata, che si elidono a vicenda, ma prospetta una sua difficoltà di comprensione, a fronte di quelle che in realtà appaiono come molteplici ed autonome *rationes decidendi*.

5.1. In conclusione il ricorso va rigettato, infondato il primo motivo, inammissibile il secondo, assorbito il terzo motivo dall'esame del primo, inammissibile il quarto.

5.2. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di cassazione,

- rigetta il ricorso, infondato il primo motivo, inammissibile il secondo, assorbito il terzo motivo dall'esame del primo, inammissibile il quarto;
- condanna la ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida nel compenso di €5.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, camera di consiglio del 18 gennaio 2016.