

Tassazione dei **redditi di natura finanziaria**: principi e criteri direttivi troppo generici e indeterminati

Agevolazioni per i giovani che acquistano la **prima casa**

Nuove problematiche interpretative in tema di realizzo controllato e **passaggi generazionali**

(Ir)rilevanza IRAP dei **dividendi da partecipazioni** valutate con *l'equity method* per gli intermediari finanziari

Sequestro nei **reati tributari** e motivazione del *periculum in mora*

Composizione negoziata della crisi: responsabilità solidale tributaria e fiscalità d'impresa agevolata

B20 *Italy*: le **novità doganali** e il futuro della tassazione indiretta

Verso la *global minimum tax*: cronaca di una morte annunciata per l'**imposta sui servizi digitali** italiana?

Giurisprudenza tributaria

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

Solo la dichiarazione nel ricorso impedisce l'inutilizzabilità dei documenti non esibiti in fase istruttoria

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Sorrentino, Est. Rossi - Ord. n. 27045 del 13 luglio 2021, dep. il 6 ottobre 2021)

Accertamento - Poteri degli Uffici - Invito dell'Amministrazione finanziaria alla esibizione di documenti - Mancata esibizione - Preclusione all'utilizzo in sede amministrativa e processuale degli elementi non trasmessi - Deroga alla inutilizzabilità - Dichiarazione del contribuente di non aver potuto adempiere per causa a lui non imputabile - Allegazione degli atti nel ricorso introduttivo - Necessità

La preclusione (in sede amministrativa e processuale) all'utilizzabilità di dati e documenti non forniti in fase procedimentale su invito dell'Amministrazione finanziaria non opera soltanto quando il contribuente depositi, unitamente all'atto introduttivo del giudizio di primo grado, le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri non trasmessi e contestualmente ivi dichiarati di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile. La dichiarazione del contribuente che, in uno all'allegazione dei documenti non esibiti in fase amministrativa, impedisce l'inutilizzabilità deve essere fatta, in maniera "chiara ed esplicita", nel ricorso introduttivo del giudizio di prime cure, proprio perché essa richiede la prova contestuale di non imputabilità. A seguito della dichiarazione necessariamente resa dal contribuente nel libello introduttivo compete all'Autorità giudiziaria (ex officio, anche in assenza di eccezione dell'A.F.) il vaglio sulla regolarità dei documenti e delle loro modalità di produzione, nonché sulla sussistenza e congruità della dichiarazione "di non aver potuto adempiere alla richiesta degli Uffici per causa a lui non imputabile".
(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRPEF, anno 2007)

Fatto

Rilevato che:

1. A seguito di verifica fiscale condotta attraverso l'invio di un questionario recante invito a produrre documentazione, l'Agenzia delle entrate procedeva, con metodo sintetico D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 38, alla ricostruzione per l'anno 2007 del reddito di S.S. In specie, l'Ufficio acclarava in capo al contribuente un incremento patrimoniale generato dall'acquisto di un fabbricato nell'anno 2008 per un prezzo di euro 880.000 (imputando l'importo di euro 176.000, pari ad un quinto del totale, all'anno d'imposta in verifica), la disponibilità di un immobile adibito a residenza principale e di altri tre immobili a titolo di residenze secondarie (nonché la sopportazione delle spese per il mantenimento degli stessi), la disponibilità di quattro autovetture (con il carico dei relativi esborsi), il pagamento di premi assicurativi. Individuato l'importo reddituale attribuito ai singoli beni come indice di ricchezza in applicazione del c.d. redditometro, determinava il maggior reddito percepito ai fini IRPEF e recuperava a tassazione l'imposta non versata, maggiorata di sanzioni ed interessi.
2. L'impugnativa del contribuente avverso il relativo avviso di accertamento, disattesa in prime cure, veniva accolta in appello dalla sentenza in epigrafe indicata.

Per quanto qui d'interesse, la Commissione tributaria regionale della Lombardia rilevava che "dalla documentazione in atti e dalla movimentazione di c/c bancario" (prodotta "nel corso del giudizio di primo grado", ritenuta utilizzabile e non preclusa dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32) "si evince che il contribuente, nel periodo dal 25 novembre 2005 al 06 settembre 2009, ha effettuato versamenti e prelievi che, bilanciandosi, danno conto delle modalità di finanziamento dell'accrescimento delle proprie acquisizioni patrimoniali".
3. Ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi a cinque motivi; resiste, con controricorso, S.S.

Diritto

Considerato che:

4. Con il primo motivo, lamentando violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, parte ricorrente censura la ritenuta utilizzabilità della documentazione bancaria (in specie, degli estratti di conto corrente), benché non prodotta in risposta all'invito contenuto nel questionario prodromico all'atto impositivo. Assume, in sintesi, che, in spregio alla menzionata disposizione, il giudice territoriale ha fondato il proprio convincimento su documenti depositati "nel corso del giudizio di primo grado" (e non già in allegato all'atto introduttivo di

esso) ed in difetto della dichiarazione del contribuente, nel ricorso di prime cure, in ordine alla causa non imputabile che aveva impedito di adempiere in fase procedimentale alla richiesta di produzione dell'Ufficio.

5. Con il secondo motivo, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, e degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce l'errore di diritto in cui è incorsa la gravata sentenza con il ritenere, ai fini dell'utilizzabilità della documentazione bancaria, quale causa non imputabile ostativa all'ottemperanza all'invito la mera chiusura della filiale dell'Istituto di credito di accensione del conto corrente, fatto peraltro non provato dal contribuente.

6. Con il terzo mezzo, si eccepisce la nullità della sentenza per motivazione apparente, in violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36: a dire del ricorrente, la C.T.R., limitandosi ad asserzioni astratte e generiche, palesa unicamente la (apodittica) conclusione raggiunta in ordine alla giustificazione delle spese ascritte ad incremento patrimoniale nell'avviso di accertamento, senza tuttavia spiegare il ragionamento a tal fine seguito.

7. Con il quarto motivo, ancora per violazione e falsa applicazione di norme di legge in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si prospetta l'inosservanza nella pronuncia impugnata del principio di diritto secondo cui, onde invalidare l'accertamento compiuto con metodo sintetico, il contribuente è onerato di provare che la spesa per incremento patrimoniale è stata sostenuta o con redditi esenti o con redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o con somme non aventi natura reddituale.

8. Con il quinto motivo, la difesa erariale rileva la nullità della gravata decisione (per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) per aver pronunciato l'annullamento dell'avviso di accertamento nella sua interezza, senza fornire alcuna motivazione in ordine alla quota di maggior reddito determinata dall'A.F. con lo strumento del c.d. reddito-metro, ovvero attribuendo definiti valori a beni indice di capacità contributiva nella disponibilità del contribuente.

9. È fondato il primo motivo, con assorbimento degli altri. In tema di accertamento fiscale, l'invito dell'Amministrazione finanziaria a fornire dati e notizie, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4, assolve alla funzione di assicurare - in ossequio ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione operanti in materia tributaria - un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente per definire le rispettive posizioni, mirando altresì ad evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, per cui la mancata risposta alla richiesta è espressamente sanzionata con la preclusione (in sede amministrativa e processuale) dell'allegazione di dati e della esibizione di documenti non forniti in fase procedimentale.

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: essa non opera soltanto quando il contribuente, beneficiando della deroga prevista dal citato art. 32, comma 5, depositi unitamente all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri non trasmessi e contestualmente dichiarati di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile (cfr., *ex plurimis*, Cass. 11/02/2021, n. 3442; Cass. 03/05/2019, n. 11608; Cass. 22/06/2018, n. 16548; Cass. 19/06/2018, n. 16106; Cass. 09/11/2016, n. 22745; Cass. 14/05/2014, n. 10489).

Nel puntualizzare la diversità tra i precetti dettati dall'art. 32, commi 4 e 5, in parola, questa Corte - con orientamento cui si intende dare continuità - ha affermato che la dichiarazione del contribuente che, in uno all'allegazione dei do-

cumenti non esibiti in fase amministrativa, impedisce l'inutilizzabilità deve essere fatta, in maniera "chiara ed esplicita", nel ricorso introduttivo del giudizio di prime cure, 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 (così Cass., 30/12/2009, n. 28049: "diversamente opinando, il comma 5, vanificherebbe del tutto la norma contenuta nel comma precedente"; conformi, Cass. 21/03/2018, n. 7011; Cass. 01/08/2019, n. 20731).

La previsione "formale" di cui alla disposizione in esame, comma 5 - che trova puntuale corrispondenza, in materia di IVA, nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 53, u.c., comporta che, a seguito della dichiarazione necessariamente resa dal contribuente nel libello introduttivo compete all'Autorità giudiziaria (*ex officio*, anche in assenza di eccezione dell'A.F.) il vaglio sulla regolarità dei documenti e delle sue modalità di produzione, nonché la sussistenza e la congruità della dichiarazione "di non aver potuto adempiere alla richiesta degli Uffici per causa a lui non imputabile" (da ultimo, Cass. 10/03/2021, n. 6617).

10. Degli enunciati principi di diritto non ha fatto buon governo la sentenza impugnata.

In relazione agli estratti di conto corrente bancario prodotti solo al momento della costituzione nel giudizio di primo grado, il giudice di prossimità ha considerato "superata" la preclusione posta di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 3, per aver il contribuente "motivato la mancata esibizione ancor prima di sostenere le sue ragioni in sede di contenzioso", cioè a dire per aver "dato informazione all'Ufficio dei legittimi motivi" della mancata ostensione documentale in fase amministrativa.

Argomentazione, in tutta evidenza, contraria alla lettera ed alla *ratio* della disposizione in questione: la necessità della deduzione in sede contenziosa (*rectius*, con il ricorso introduttivo della lite) della causa non imputabile ostativa all'ottemperanza all'invito dell'A.F. si giustifica (e, ad un tempo, si correla) con l'ineludibile controllo (esercitabile anche in via officiosa) dell'Autorità giudiziaria sulla ricorrenza e sulla plausibilità di circostanze, non ascrivibili ad un contegno o atteggiamento psicologico del contribuente, giustificanti la mancata evasione della richiesta amministrativa dell'Ufficio.

Nella specie, per converso, dal contenuto dell'atto introduttivo della lite (riprodotto, in ossequio al principio di autosufficienza, nel ricorso di adizione del giudice di legittimità) risulta il mancato adempimento del descritto obbligo formale gravante sul contribuente.

In tale atto non si ravvisa, infatti, l'avvenuta formulazione di una (esplicita o implicita) "dichiarazione della impossibilità di adempiere alla richiesta dell'Ufficio per causa a lui non imputabile": alcun cenno o menzione viene ivi operato ad una omessa ottemperanza (né, a malori, alle cause di essa) all'invito di esibizione rivolto dall'A.F., assumendosi, al contrario, l'integrale ossequio allo stesso ("il ricorrente produceva (...) tutta la documentazione richiesta").

La descritta deficienza contenutistica del ricorso del contribuente avrebbe dovuto senz'altro condurre il giudice territoriale a ritenere (in accoglimento della specifica contestazione sollevata dall'Ufficio) la inutilizzabilità degli estratti conto bancari, invece considerati decisivi, poiché ritenuti asseveranti l'inesistenza del maggior reddito in via sintetica determinato nell'atto impositivo impugnato.

11. Accolto il ricorso per il primo motivo, va disposta la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, per il riesame delle doglianze di merito prospettate dal contribuente (sul quale grava l'onere di dimo-

strare l'inesistenza del maggior reddito attribuito con metodo sintetico dall'A.F.: Cass. 24/03/2021, n. 8186; Cass. 31/10/2018, n. 27811; Cass. 10/08/2016, n. 16912) senza tener conto della documentazione bancaria acclarata inutilizzabile.

12. Al giudice del rinvio è anche demandata la regolamentazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui domanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Commento

di Antonio Borghetti (*)

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 27045/2021 indaga sull'utilizzabilità in fase contenziosa di documenti (estratti conto bancari) richiesti al contribuente in fase istruttoria a mezzo questionario *ex art. 32, comma 1, n. 4*, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e da questo non trasmessi. Il contribuente produceva tuttavia la documentazione omessa in allegato al ricorso di prime cure motivando, succintamente, tale ritardo. La Commissione tributaria regionale ammetteva tale prova - sanando per l'effetto l'omessa tempestiva consegna in sede istruttoria - sulla scorta della quale peraltro fondava il proprio convincimento in favore del contribuente. La Suprema Corte censura il comportamento del giudice di merito, reo di non aver effettuato quel vaglio critico sulla (carente) dichiarazione del contribuente a giustificazione della sussistenza di una "causa a lui non imputabile".

Tra gli ampi poteri istruttori concessi all'Amministrazione finanziaria (1) vi sono quelli di richiedere (2) al contribuente l'esibizione di atti, documenti, libri e registri e l'adduzione di dati e notizie (3); nell'ottica di stimolare il contribuente all'adempimento - e fungere da deterrente all'inadempimento - sono previste delle sanzioni proprie (4) e delle sanzioni improprie (5). Tra queste ultime, la preclusione (6) probatoria in danno del contribuente che non ottempera alla richiesta (7) e l'esposizione di questo ad accertamenti di tipo induttivo (8) o sintetico sino al 2010 (9). L'evoluzione normativa ha de facto esportato dette sanzioni improprie dalle indagini conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche alle "indagini a tavolino". In queste ultime, la partecipazione "servente" (10) del contribuente nel procedimento istruttorio vede il contribuente obbligato (11) a collaborare ed a fornire la

(*) Dottore commercialista e Consulente del lavoro in Trento.

(1) Vedasi art. 32, commi 3 e 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 51, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(2) Sulla crescente centralità della partecipazione del contribuente nella fase istruttoria, un *excursus* storico si trova in A. Fantozzi, *Diritto tributario*, IV ed., Torino, UTET Giuridica, 2012, pag. 541 ss.; recentemente G. Ragucci, *Gli istituti di collaborazione fiscale*, Torino, 2018, pag. 1, ha sostenuto che "L'attuale opposizione tra Autorità e individuo starebbe cioè tramontando, mentre si affermerebbero forme di collaborazione dirette all'attuazione volontaria del dovere tributario come espressione di solidarietà sociale, imperiate sul consenso del contribuente riconosciuto e promosso come mezzo di prevenzione e correzione delle forme meno insidiose di evasione".

(3) Da rilevare che l'art. 32, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ha una previsione più ampia dell'art. 51, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che non contempla "le notizie e i dati".

(4) Pecuniarie nel caso e previste dagli artt. 9 e 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

(5) "Le sanzioni improprie sono conseguenze negative (diverse dalle sanzioni amministrative, penali o civili) derivanti al contribuente dalla manata ottemperanza ad obblighi fiscali". Esse possono consistere anche nell'impossibilità "di far valuta-

re in giudizio quanto non prodotto in sede procedimentale a fronte di una specifica richiesta" così A. Fantozzi, op. cit., pagg. 929-930.

(6) Per un esame, sia consentito il rinvio a A. Borghetti, "La mancata esibizione di documenti in sede istruttoria: sanzioni proprie ed 'improprie'", in *il Commercialista Veneto - borsa di studio* 2010, ove si ricostruisce l'inasprimento sanzionatorio improprio introdotto con l'art. 25 della Legge 18 febbraio 1999, n. 28.

(7) G. Gaffuri, *Diritto Tributario*, Parte generale e speciale, Nona edizione, CEDAM, 2019, pagg. 130-131; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Sesta edizione, Torino, 2020, pag. 297.

(8) Art. 39, comma 2, lett. *d-bis*, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Vedasi in punto F. Menti, "L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione della proporzionalità della previsione", in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2013, pag. 225.

(9) L'abrogazione della previsione per le persone fisiche è avvenuta ad opera dell'art. 22, comma 1, D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n.122), che ha abrogato il comma 8 dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(10) L'espressione è di L. Salvini, "La 'nuova' partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)", in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2020, pag. 13.

(11) A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed., Mi-

documentazione richiesta, con il limite (12) rappresentato dall'art. 6, comma 4, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, riferito ai documenti già in possesso della Pubblica amministrazione. *Ratio* (13) delle norme è quello di scoraggiare il contribuente dal porre in essere un atteggiamento ostruzionistico, al fine di rallentare od ostacolare l'attività investigativa, posto anche che un documento prodotto dopo che ne sia stata rifiutata l'esibizione ha più probabilità, per parte della dottrina, a non essere "genuino" (14). In ordine a tale preclusione non può tacersi il rilievo di illegittimità costituzionale dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 per contrasto con l'art. 53 Cost., risolto con l'ordinanza 23 maggio 2007, n. 181, che ha dichiarato manifestamente infondata la questione; parimenti, anche gli artt. 24 e 113 Cost. potrebbero essere interessati dalle preclusioni *de quibus* che dal canto loro hanno il più - si ritiene - flebile sostegno dei principi dell'efficienza e del buon andamento (15) della Pubblica amministrazione (art. 97 Cost.).

Risolti i profili di incostituzionalità, la preclusione impone anche un'indagine sul profilo doloso o colposo che deve connotare il comportamento del contribuente per vedersi ascrivere la sanzione impropria. La Cassazione a Sezioni Unite 25 febbraio 2000, n. 45 ha chiarito che il comportamento censurato dalla norma non può

che essere quello caratterizzato dal "dolo" (16) del contribuente che deve quindi essere psicologicamente mosso dalla precipua volontà di sottrarre ai verificatori l'esibizione o la trasmissione di un documento (17). Ancora poco esplorate e poco esperite sono tuttavia le criticità della preclusione in raffronto con il principio unionale di proporzionalità (18) ed il diritto al silenzio del contribuente assoggettato a verifiche fiscali (19).

La mancata utilizzabilità (20) in favore del contribuente della documentazione a questo espressamente richiesta e non consegnata in sede amministrativa e contenziosa soggiace ad alcune - necessarie - garanzie procedurali volte al rispetto del diritto di difesa: una garanzia anticipata ed una garanzia posticipata.

La prima concerne l'obbligo, sancito dall'art. 32, comma 4, ultimo periodo, del D.P.R. n. 600/1973, in capo all'Amministrazione finanziaria di comunicare (21) al contribuente l'applicabilità della preclusione probatoria qualora questo non ottemperi alla richiesta. Tale comunicazione ha una precisa collocazione temporale: deve avvenire nel momento stesso in cui la richiesta viene eseguita. La giurisprudenza ha inoltre precisato che le richieste dell'Ufficio non possono essere generiche (22) ed anzi devono elencare dettagliatamente (23) la documentazione da produrre (24). In caso di *fishing expedi-*

lano, 1965, pagg. 200-201; conforme E. Potito, *L'accertamento tributario*, Napoli, 2011, pag. 71.

(12) Detto limite, come noto, è rivolto all'Amministrazione che non può richiedere detti documenti. In positivo, il diritto/dovere del contribuente a non fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni è codificato nell'art. 7, comma 1, lett. f), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70. Alla luce della recente sentenza a Sezioni Unite 25 marzo 2021, n. 8500, appare quantomeno controverso prospettare di condividere detto limite anche alla possibilità di non fornire documenti riferibili a periodi di imposta per i quali sia scaduto il termine di decadenza del potere di accertamento.

(13) In punto, per tutti, A. Viotto, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla costituzione*, Milano, 2002, pag. 210, R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, IPSOA, 2001, pag. 447, P. Boria, *Diritto tributario*, II ed., Torino, 2019 pag. 411 ss.

(14) L'espressione è di G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, CEDAM, 2005, pag. 355.

(15) Vedasi anche L. Strianese in F. Amatucci (a cura di), *Diritto processuale tributario*, Torino, 2020 "ponendo mente alla comparazione tra gli interessi in gioco, se l'interesse dello Stato alla percezione del tributo è certamente alto, non può altrettanto qualificarsi alto l'interesse dell'Amministrazione finanziaria all'abbreviazione del procedimento (poiché di questo si tratta), né tantomeno farlo derivare da quel richiamo che l'art. 97 Cost. fa al requisito dell'efficienza dell'azione ammini-

strativa". Conforme, A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, II ed., Milano, 2018, pag. 167, che all'esigenza pubblicistica dell'economicità e dell'efficienza dell'azione amministrativa ritiene debba essere comunque garantito il diritto di difesa.

(16) Vedasi anche B. Santamaria, *Accertamenti fiscali e sistema sanzionatorio*, CEDAM, 2019, pagg. 78-79.

(17) Non mancano tuttavia pronunce di senso contrario, recentemente Cass. 26 gennaio 2017, n. 9487.

(18) Sul punto, non essendo centrale nell'analisi, si rinvia a G. Petrillo, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Ariccia, 2015, pag. 77 e pag. 103, F. Pistolesi, *Il processo tributario*, Torino, 2021, pag. 126 e A. Marcheselli, *Contenzioso tributario*, Wolters Kluwer, 2018, pag. 393.

(19) Vedasi *Chambaz vs. Svizzera*, sentenza CEDU 5 aprile 2012 (ricorso n. 11663/04).

(20) Vedasi anche, A. Russo, "Mancata produzione dei documenti richiesti con il questionario: è sempre rifiuto di esibizione", in *il fisco*, n. 29/2021, pag. 2886.

(21) Cass. 9 gennaio 2017, n. 2333 e Id., 7 febbraio 2013, n. 2867.

(22) S. La Rosa, op. cit., pag. 297.

(23) In punto, Cass. 8 marzo 2019, n. 6792: Id., 28 ottobre 2009, n. 22765; in dottrina, A.R. Ciarcia, in F. Amatucci (a cura di), *Diritto processuale tributario*, Torino, 2020, pag. 194.

(24) Sul tema vedasi, A. Borgoglio, "Preclusioni probatorie operanti solo a seguito di rifiuto espresso di esibizione", n. 22/2018, pag. 2165 e "Inutilizzabili i documenti non esibiti in

tion (25), e quindi di generica richiesta di documentazione, saremmo avanti ad un comportamento ostruzionistico sì, ma al contrario!

La seconda garanzia consente al contribuente di produrre successivamente la documentazione, ma non oltre il momento di deposito dell'atto introduttivo del giudizio di I grado. Tale ultima garanzia occupa il giudizio in commento posto. Oltre all'allegazione (26) al ricorso occorre anche che il contribuente in esso "dichiar[i]-comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli Uffici per causa a lui non imputabile". La seconda garanzia è dunque "condizionata" (1) alla presenza della dichiarazione ed (2) all'apprezzamento da parte del giudice di detta dichiarazione.

Nel caso deciso con l'ordinanza n. 27045 del 13 luglio 2021 la Corte di cassazione ravvisa una "deficienza contenutistica del ricorso del contribuente" a causa della carente motivazione adottata dal contribuente che s'è limitato a lamentare la mera chiusura della filiale dell'istituto di credito di accensione del conto corrente, senza peraltro fornire alcuna prova concreta di tale circostanza.

Il contribuente, pertanto, nel ricorso introduttivo deve dettagliatamente motivare e giustificare - incombendo su di lui l'onere (27) della prova - il motivo per cui non ha potuto tempestivamen-

te adempiere alle richieste dell'Amministrazione nella fase istruttoria, palesando anche perché l'ostruzione pregressa non sia a lui imputabile. La valutazione della fondatezza dell'esimente dedotta dal contribuente sarà riservata al prudente apprezzamento del giudice che potrà quindi attuare una sorta di "remissione in termini" (28).

In ultimo, per mero fine tuzioristico, i documenti non trasmessi su richiesta dell'Amministrazione finanziaria non potranno essere richiesti, in sede contenziosa, dalle Commissioni tributarie nell'esercizio dei loro poteri istruttori (29), stante il principio dispositivo (30) che prevede che essi debbano esplicitarsi nei limiti dei fatti dedotti dalle parti. Il giudice non può richiedere (31) la prova mancante o insufficiente, quando tali carenze siano ascrivibili all'inerzia delle parti. E non potrà nemmeno superare le decadenze o le preclusioni registratesi a carico delle parti prima del processo e nel corso del suo iter (32). Ciò vale, a fortiori, dopo l'abrogazione, ad opera del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, del comma 3 dell'art. 7 del rito tributario che consentiva alle Commissioni di poter ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della lite, come nel caso *de quo*.

risposta al questionario solo se specificamente richiesti", n. 30/2017, pag. 2975.

(25) La metafora è di A. Marcheselli, op. cit., pag. 167.

(26) Secondo Cass. 28 maggio 2020, n. 10146, i documenti non potranno pertanto essere depositati nei venti giorni liberi prima dell'udienza ex art. 32 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e nemmeno in appello (Cass. 14 maggio 2014, n. 10489 e Id., 22 febbraio 2008, n. 4605). Secondo i giudici di legittimità, l'inutilizzabilità sarebbe rilevabile d'ufficio (Cass. 19 giugno 2018, n. 16016 e Id., 23 marzo 2016, n. 5734).

(27) Cass. 28 gennaio 2020, n. 1030 e Id., 19 aprile 2006, n. 9127. Concorde in dottrina, G. Franson, *Le indagini tributarie*, Torino, 2020, pag. 118.

(28) Così, volutamente provocatorio, M. Basilavecchia, *Fun-*

zione impositiva e forme di tutela, Torino, 2009, pag. 109.

(29) Art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

(30) Vedasi, G. Franson (a cura di), *Contenzioso tributario, Formulario commentato*, Wolters Kluwer Italia, 2021, pagg. 401-402.

(31) Conforme, G. Franson (a cura di), op. ult. cit., pagg. 395-396.

(32) Così, F. Pistolesi, op. cit., pag. 120 il quale, laconico, chiude con "Il giudice non può svolgere un ruolo di supplenza o assistenza del contraddittore che non si è adeguatamente difeso.". Conformi, A. Marcheselli, *Contenzioso tributario*, Wolters Kluwer, 2018, pag. 399 e M. Basilavecchia, op. cit., pag. 133.