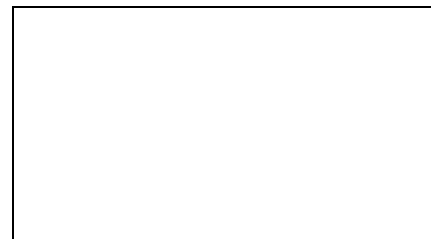


Civile Ord. Sez. 5 Num. 22825 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO
Data pubblicazione: 07/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 34045/2019 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore generale, legale
rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato
-ricorrente-

contro

Orecchia Jacques Antoine Charles Jules, nella qualità di amministratore
provvisorio della successione del defunto Locatelli Elio, rappresentato e
difeso dall'avvocato Manuel Paroletti, unitamente all'avvocato Mario Rava
-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte
n. 1315/2018 depositata il 30/08/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 01/07/2026 dal
Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. Come si apprende dagli atti, l'Ufficio Centrale per il contrasto agli
illeciti fiscali internazionali (U.C.I.F.I.) inviava all'Agenzia delle entrate
segnalazione relativa alla percezione, da parte di Elio Locatelli, che
svolgeva attività di alta consulenza nel settore sportivo, di compensi
ricevuti dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI), attraverso

l'impresa individuale del contribuente, avente sede nel Principato di Monaco.

1.1. Ritenendo che la suddetta situazione determinasse una presunzione legale di residenza in Italia, ai sensi dell'art. 2, comma 2-*bis* del Tuir, l'Agenzia delle entrate provvedeva a notificare al contribuente apposito questionario, richiedendogli di fornire informazioni circa l'ammontare di tutti i compensi percepiti in proprio o tramite la ditta individuale con sede nel Principato di Monaco, nonché il dettaglio dei pagamenti effettuati, a partire dall'anno 2005, con la specifica avvertenza che i dati e le notizie non comunicati non avrebbero potuto trovare utilizzo né in sede amministrativa né in sede contenziosa, ex art. 32 del d.P.R. n. 600/1973.

1.2. Quindi, sull'assunto che il contribuente, avendo consegnato all'Ufficio una documentazione parziale, avesse omesso di fornire un quadro completo dei compensi percepiti all'estero, l'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento per l'anno 2010, recuperando maggiori imposte sul presupposto che il predetto, pur iscritto all'AIRE del Comune di Santo Stefano Belbo (CN), con residenza anagrafica nel Principato di Monaco dal 1995, fosse fiscalmente residente in Italia.

2. Ricorreva il contribuente e l'adita CTP di Cuneo annullava l'avviso, ritenendo provata la residenza fiscale nel Principato di Monaco e la prevalenza del centro degli interessi lavorativi ed economici all'estero.

Quindi, la CTR del Piemonte, con la sentenza indicata in epigrafe, respingeva l'appello dell'Ufficio.

3. Avverso la predetta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione sorretto da due motivi.

4. Jacques Antoine Charles Jules Orecchia, nella qualità di amministratore provvisorio della successione del defunto Elio Locatelli, come da provvedimento del Tribunale del Principato di Monaco del 13

luglio 2020 versato in atti, resiste con controricorso, illustrato con il deposito di memoria ex art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell'art. 32, commi 4 e 5, d.P.R. n. 600/1973.

1.1. Lamenta l'Amministrazione ricorrente che la CTR abbia ritenuto utilizzabile, al fine di vincere la presunzione di residenza in Italia, la documentazione afferente ai compensi da lavoro subordinato percepiti dalla IAAF (Associazione Internazionale delle Federazioni di Atletica Leggera) monegasca, presso la quale il signor Locatelli prestava la propria attività; tale documentazione, tuttavia, era stata pacificamente prodotta dal contribuente solo in giudizio, dopo la fase accertativa.

1.2. Erroneamente i giudici di appello avrebbero reputato che, in ragione della genericità della richiesta dell'Ufficio e della residenza estera del contribuente, dovesse ritenersi sussistere la causa non imputabile prevista dall'art. 32, quinto comma, del d.P.R. n. 600/1973.

2. Al riguardo va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del motivo sollevata dal controricorrente. L'Agenzia non ha, con tutta evidenza, contestato la valutazione degli elementi di fatto operata dal giudice del merito ma ha, al contrario, dedotto un errore di sussunzione, riconducibile alla violazione di legge ex art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., che ricorre quando, in relazione al fatto accertato, la norma non sia stata applicata quando doveva esserlo, ovvero che lo sia stata quando non si doveva applicarla, ovvero che sia stata male applicata (Cass. 15 dicembre 2014, n. 26307; Cass. 24 ottobre 2007 n. 22348). È noto, del resto, che il controllo di legittimità non si esaurisce in una verifica di correttezza dell'attività ermeneutica diretta a ricostruire la portata precettiva della norma, ma è esteso alla sussunzione del fatto,

accertato dal giudice di merito, nell'ipotesi normativa (Cass. 29 agosto 2019, n. 21772; Cass. 28 novembre 2007, n. 24756).

3. Il motivo è, inoltre, fondato.

3.1. Come da stabile orientamento di questa Corte (da ultimo v. Cass., Sez. T., 25/05/2026, n. 16145), in tema di accertamento fiscale, l'invito dell'Amministrazione finanziaria a fornire dati e notizie, di cui all'art. 32, quarto comma, del d.P.R. n. 600/1973, 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 è espressamente sanzionata con la preclusione (in sede amministrativa e processuale) dell'allegazione di dati e dell'esibizione di documenti non forniti in fase procedimentale.

3.2. Tale inutilizzabilità consegue automaticamente all'inottemperanza all'invito, non è soggetta all'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 quinto comma del citato art. 32, 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 dichiarare di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile (*ex plurimis*, Cass. 06/10/2021, n. 27045; 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).

3.3. Nel puntualizzare la diversità tra i precetti dettati dal quarto e dal quinto comma dell'art. 32 in parola, questa Corte – con orientamento cui si intende dare continuità – ha affermato che 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 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 quinto comma vanificherebbe del tutto la norma contenuta nel comma precedente»; conformi, Cass. 21/03/2018, n. 7011; Cass. 01/08/2019, n. 20731).

3.4. La previsione "formale" di cui al quinto comma della disposizione in esame – che trova puntuale corrispondenza, in materia di IVA, nell'art. 53, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – 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 loro modalità di produzione, nonché la sussistenza e la congruità delle dichiarazioni "di non aver potuto adempiere alla richiesta degli uffici per causa a lui non imputabile" (da ultimo, Cass. 10/03/2021, n. 6617).

3.5. La disciplina in esame ha di recente superato il vaglio di costituzionalità; con la sentenza n. 137/2025 del giudice delle leggi sono state, infatti, dichiarate non fondate le questioni di legittimità costituzionale - sollevate dalla CGT-1 di Roma, in riferimento agli artt. 24, secondo comma, 25, 111, primo comma, Cost. e, per il tramite degli artt. 10, primo comma, 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 CEDU e all'art. 14, comma 3, lett. g), del Patto internazionale sui diritti civili e politici - dell'art. 32, commi quarto e quinto, del d.P.R. n. 600 del 1973, che stabiliscono la non utilizzabilità in giudizio degli elementi informativi che, in sede procedimentale, l'amministrazione finanziaria ha richiesto al contribuente e che questi non ha esibito o trasmesso.

3.6. Poiché la non utilizzabilità degli elementi informativi – già oggetto, nel diritto vivente, di un'interpretazione restrittiva – produce non

solo preclusioni di natura processuale ma anche riflessi sul piano sostanziale, l'interpretazione delle disposizioni censurate deve renderle del tutto estranee alla portata del principio *nemo tenetur se detegere*, che costituisce un corollario essenziale dell'inviolabilità del diritto di difesa, riconosciuto dall'art. 24 Cost., e del giusto processo, per cui sottostanno al rispetto dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità.

3.7. Questi principi risultano rispettati nella misura in cui l'inutilizzabilità degli elementi informativi costituisce uno strumento finalizzato a spingere il contribuente a cooperare all'attività dell'amministrazione finanziaria, nell'ambito di una lealtà espressiva di una convergenza di interessi alla corretta determinazione dell'obbligazione tributaria.

3.8. Ne discende che la previsione censurata deve essere interpretata in senso fortemente restrittivo, non solo confermando interamente quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità, ma riducendone ulteriormente la portata applicativa. In particolare, si deve ritenere, valorizzando l'espressione utilizzata dal legislatore, che la preclusione probatoria operi solo per gli elementi informativi che hanno un contenuto univocamente «a favore del contribuente», da intendersi come quelli che, ove immediatamente consegnati, avrebbero potuto impedire un accertamento ovvero ridurre la portata dell'eventuale pretesa dell'amministrazione finanziaria.

3.9. Devono, pertanto, essere esclusi dall'ambito applicativo della sanzione dell'inutilizzabilità quegli elementi informativi che rivestono un contenuto misto, come, ad esempio, un registro in cui figurassero anche annotazioni *contra se*, ovvero anche parzialmente suscettibile di produrre effetti sfavorevoli per il contribuente.

3.10. Infine, nella medesima prospettiva, e in forza dell'evoluzione digitale e normativa che ha condotto alla creazione di nuove banche dati, deve anche essere ampliato il principio per cui non possono essere

richiesti al contribuente documenti o informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria.

3.11. Si è, poi, ulteriormente precisato che nella Costituzione il dovere tributario è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali sia gran parte di quelli civili. Il dovere tributario, nella concezione costituzionale, attiene pertanto al *pactum unionis* piuttosto che a quello *subiectionis*, in quanto funzionale al finanziamento dei diritti civili e sociali che la Costituzione riconosce.

3.12. È in questo mutato contesto costituzionale che ruotano i richiami, già operati dalla Corte costituzionale, alla collaborazione nei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e il privato, quando siano in gioco gli obblighi di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 Cost.), tra i quali quelli in materia tributaria e al fatto che il legislatore può, nella sua discrezionalità, dettare misure atte a prevenire l'inosservanza dei doveri di lealtà e correttezza da parte del contribuente, purché non risultino superati i limiti della ragionevolezza.

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

4.1. In primo luogo, la CTR ha ritenuto genericamente formulato dall'Ufficio l'invito al deposito della documentazione in questione, poiché dall'estratto del questionario, riprodotto nel ricorso in ossequio al principio di specificità e autosufficienza, era contenuta la esplicita richiesta di esibire «L'ammontare di tutti i compensi a Lei attribuiti e/o da lei percepiti, in proprio e/o tramite la ditta a Lei intestata con sede nel Principato di Monaco (...) per gli anni dal 2005 ad oggi», con l'espresso avvertimento che i documenti «non presentati [o] non inviati in risposta agli inviti dell'ufficio non potranno essere presi in considerazione a suo

favore sia in sede amministrativa sia in sede di contenzioso (art. 32 del DPR n. 600/1973)». Né il termine "compensi" poteva, a differenza di quanto sostenuto da parte resistente, essere equivocato come riferibile esclusivamente ai soli redditi di lavoro autonomo.

4.2. Se questo è vero, la detta documentazione (indubbiamente avente contenuto unicamente favorevole al contribuente) poteva trovare ingresso nel giudizio solo ove il ricorrente avesse, in sede di ricorso, dichiarato di non aver potuto adempiere alla richiesta degli uffici per causa a lui non imputabile. 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. Di tale deduzione non si fa alcun cenno nella sentenza impugnata.

4.3. E ancora, ha comunque errato la CTR a ritenere integrata la causa di giustificazione della "forza maggiore" nella circostanza della residenza estera del contribuente, osservandosi che, a così argomentare, la mera dichiarazione di risiedere all'estero potrebbe esonerare il contribuente dall'esibire qualsivoglia documento richiesto dall'Amministrazione finanziaria.

5. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 2, comma 2-bis, del Tuir. Contesta la ricorrente che la CTR abbia reputato l'Ufficio artefice di una «ricostruzione presuntiva della realtà» in difetto dei presupposti.

5.1. Il motivo è fondato. La contestazione dell'Amministrazione si fonda sulla presunzione legale, disposta dall'art. 2, comma 2-bis, cit.,

secondo cui si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati a fiscalità privilegiata. Né la censura può ritenersi inammissibile quale richiesta di rivalutazione del merito.

6. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 01/07/2026.

La Presidente

Roberta Crucitti