

---

## Documentazione non prodotta: chiariti i limiti della preclusione di utilizzabilità

---

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 2 Ottobre 2018

L'Amministrazione finanziaria, con l'invio del questionario, deve fissare un termine minimo per l'adempimento delle richieste, avvertendo delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse. Affinchè possa trovare applicazione la preclusione di utilizzabilità della documentazione tardivamente presentata è necessario che il documento cui si riferisce la preclusione sia stato espressamente richiesto dall'Ufficio. E comunque al contribuente non possono essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione, dovendo, anzi, lo stesso l'Ufficio produrre in giudizio ogni documento, anche favorevole al contribuente, che sia in suo possesso

*L'Amministrazione finanziaria, con l'invio del questionario, deve fissare un termine minimo per l'adempimento delle richieste, avvertendo delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse. Affinchè possa trovare applicazione la preclusione di utilizzabilità della documentazione non prodotta o tardivamente presentata è necessario che il documento cui si riferisce la preclusione sia stato espressamente richiesto dall'Ufficio. E comunque al contribuente non possono essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione, dovendo, anzi, lo stesso l'Ufficio produrre in giudizio ogni documento, anche favorevole al contribuente, che sia in suo possesso.*

La Corte di Cassazione, con l'**Ordinanza n. 16548 del 22/06/2018**, è nuovamente intervenuta sulla questione della **utilizzabilità della documentazione non prodotta** su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, chiarendo definitivamente **quali sono gli oneri, ma anche i diritti, a carico del contribuente**.

Nel caso di specie, la **Commissione Tributaria Provinciale di Milano** accoglieva il ricorso avverso due avvisi di accertamento emessi dalla Agenzia delle Entrate, ai fini Irpef, per gli anni di imposta 2004 e 2005, ai sensi dell'[art. 38 del d.P.R. n. 600/73](#), all'esito dell'invio di un questionario e della produzione di documentazione da parte del contribuente.

L'[accertamento sintetico](#) si fondava su **indicatori di spesa**, quali, tra gli altri, il possesso di otto autovetture e l'acquisto di un immobile, nonché su incrementi patrimoniali derivanti dall'acquisto del predetto immobile, il conferimento in società per euro 37.500,00 e il versamento di euro 100.000 a titolo di caparra, all'atto della sottoscrizione di un preliminare di compravendita di altro immobile.

La Commissione Tributaria Provinciale, annullando sia l'avviso di accertamento emesso per l'anno 2004 sia quello emesso per l'anno 2005, rilevava che gli autoveicoli effettivamente posseduti erano soltanto due, che il prezzo dell'immobile era stato pagato mediante lo smobilizzo documentato di investimenti e che il contratto preliminare di compravendita era stato seguito da un contratto definitivo di acquisto da parte di un terzo soggetto.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello e nel corso del giudizio si costituiva il contribuente, che chiedeva la conferma della sentenza.

La Commissione Tributaria Regionale, in riforma della sentenza impugnata, dichiarava parzialmente legittima la pretesa dell'Ufficio.

Il contribuente proponeva quindi ricorso per cassazione, lamentando, per quanto qui di interesse, che la CTR aveva ritenuto non utilizzabile la documentazione prodotta in giudizio, perchè non trasmessa all'Ufficio in risposta al questionario, pur trattandosi di documentazione non oggetto di specifica richiesta da parte dell'Ufficio.

Il ricorrente evidenziava inoltre che il giudice di appello aveva ritenuto non utilizzabile, perché non tempestivamente prodotta nella fase precontenziosa, la documentazione bancaria relativa all'anno 2003, omettendo però di considerare che, anche in questo caso, nessuna specifica richiesta era stata formulata dall'Ufficio riguardo l'esibizione di detti documenti.

Le censure, secondo la Suprema Corte, erano fondate.

Affermano infatti i giudici di legittimità che **l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria**, previsto dall'art. 32, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, **per 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, così 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.

A tal fine, evidenzia la Corte, **è necessario che l'Amministrazione, con l'invio del questionario, fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse, senza che, in caso di mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale** (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sull'Amministrazione), sia invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario, trattandosi di obblighi di informativa espressione del medesimo principio di lealtà, il quale deve connotare-, come si evince dagli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente, l'azione dell'Ufficio (cfr., Cass. n. 27069 del 27/12/16).

La CTR, ritenendo non utilizzabile tutta la documentazione prodotta dal contribuente nel corso del giudizio di merito, non aveva fatto corretto uso di tali principi, dato che, evidenziano i giudici, affinché possa trovare applicazione la preclusione prevista dal citato art. 32, comma 4, del d.P.R. 600/73 è necessario che il documento cui si riferisce la preclusione sia stato espressamente richiesto dall'Ufficio, dovendo tale disposizione normativa essere interpretata in coerenza con il diritto di difesa previsto dall'art. 24 Cost. e con il principio di capacità contributiva richiamato dall'art. 53 Cost.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate aveva richiesto, con il questionario, la trasmissione delle dichiarazioni dei redditi 2004 e 2005, della documentazione relativa al diritto di proprietà, usufrutto o altro relativamente a residenze principali e secondarie, imbarcazioni, auto e moto, aeromobili, premi per polizze assicurative, nonché «documentazione, per le annualità 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, attestante investimenti e disinvestimenti patrimoniali, acquisto e vendita di azioni, obbligazioni, titoli di stato ed altri prodotti finanziari, disponibilità di denaro derivante da donazione, eredità, vincite ed altro (provati da estratti conto bancari), eventuali redditi esenti e/o tassati alla fonte, contratti di mutuo ipotecario e non».

Non era stata dunque richiesta anche la trasmissione di estratti conto bancari relativi agli anni antecedenti al 2004 e pertanto, relativamente agli estratti conto bancari relativi agli anni 2002 e 2003 prodotti in giudizio dal contribuente, non poteva operare la preclusione prevista dal citato art. 32, comma 4, del d.P.R. 600/73.

La Corte di Cassazione, evidenzia inoltre anche un altro fondamentale principio, rilevando che, in tema di contenzioso tributario, in forza del principio secondo cui *"al contribuente non possono, in ogni caso,*

*essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione"* (art. 6, quarto comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che richiama l'art. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241), l'Ufficio ha l'onere di produrre in giudizio ogni documento, anche favorevole al contribuente, che sia in suo possesso.

E nel caso in esame, il Giudice di appello, in violazione della disposizione normativa che impone all'Amministrazione di non richiedere al contribuente documenti di cui sia già in possesso, aveva erroneamente ritenuto tardivamente prodotti, e quindi non utilizzabili ai fini della decisione, gli estratti conto titoli relativi al periodo 31/12/2000 - 31/12/2004, pur trattandosi di documentazione che il contribuente aveva però già consegnato nel 2006 all'Agenzia delle Entrate, aderendo all'invito al contraddittorio finalizzato al controllo della posizione fiscale relativa all'anno 2002.

La sentenza in commento rappresenta dunque un'importante pronuncia di garanzia dei diritti dei contribuenti.

Per completezza di esposizione, è bene comunque ricordare che, come peraltro evidenziato anche nella sentenza in esame, l'omessa o intempestiva risposta all'invito, da parte dell'Amministrazione finanziaria, a fornire dati, notizie e chiarimenti è legittimamente sanzionata con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione. E tale inutilizzabilità può essere rilevata anche d'ufficio, in ogni stato e grado di giudizio.

Il tenore letterale dell'art. 32, commi 4 e 5, del d.P.R. 600/73 consente infatti di enucleare un'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, né trova applicazione l'art. 57 del d.lgs n. 546/92, che non consente alle parti di proporre in appello domande ed eccezioni nuove.

Al contrario, la deroga all'inutilizzabilità, deve essere fatta valere dal contribuente, con le modalità ivi previste, entro il termine per il deposito dell'atto introduttivo di primo grado.

[blox\_button text="PARLEREMO DI VERIFICHE FISCALI NELLA VIDEOCONFERENZA GRATUITA DI  
MERCOLEDI' 10 OTTOBRE - ISCRIVITI QUI"

link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/come-comportarsi-verifica-fiscale-vc.html"  
target="\_self" button\_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

Il contribuente può quindi conseguire una deroga all'inutilizzabilità solo depositando, in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado, i documenti, non trasmessi e dimostrando di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Secondo la giurisprudenza della medesima Corte, infatti, il comportamento omissivo del contribuente, che non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti, impedendo, o ostacolando, la verifica da parte dell'ufficio, vale, di per sé, ad ingenerare un più che giustificato sospetto sull'attendibilità delle scritture, rendendo "grave" la presunzione di attività non dichiarate.

Si tratta, in sostanza, di una "sanzione" di inutilizzabilità, superabile soltanto laddove il contribuente depositi le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri prima non esibiti e contestualmente dichiarati e dimostri di non aver potuto adempiere alle richieste per causa a lui non imputabile, o che comunque ciò non sia stato dovuto a sua negligenza.

Tale indirizzo è peraltro conforme anche al dettato della Corte Costituzionale, la quale, investita sub specie di violazione del [principio della capacità contributiva](#) ("*perchè la... decadenza dalla facoltà di produrre documenti in giudizio impedirebbe l'accertamento della effettiva situazione patrimoniale del contribuente e, pertanto, sarebbe causa di imposizione fiscale eccedente la capacità contributiva del medesimo contribuente*"), con **ordinanza 7 giugno 2007 n. 181**, ha escluso qualsiasi vizio di costituzionalità della norma in riferimento all'art. 53 Cost., comma 1, chiarendo che "*la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all'invito dell'amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva*".

In altre parole, **la limitazione alla possibilità della prova è (rectius: deve essere) collegata ad uno specifico comportamento del contribuente, che si sottrae alla prova stessa, e dunque fornisce validi elementi per dubitare della genuinità di documenti che abbiano a riaffiorare nel corso del giudizio.**

E ciò costituisce una giustificazione ragionevole della loro inutilizzabilità, temperata dalla possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare la non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione.

L'inutilizzabilità, in sostanza, deve essere contenuta entro limiti rigorosi, che garantiscano il rispetto del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., trovando sostanzialmente applicazione solo quando si sia in

presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte della Amministrazione e di un rifiuto, o di un occultamento da parte del contribuente.

Giovambattista Palumbo

2 ottobre 2018

[blox\_button text="PARLEREMO DI VERIFICHE FISCALI NELLA VIDEOCONFERENZA GRATUITA DI  
MERCOLEDI' 10 OTTOBRE - ISCRIVITI QUI"

link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/come-comportarsi-verifica-fiscale-vc.html"  
target="\_self" button\_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]