
I documenti non esibiti durante la verifica fiscale possono essere fatti valere nel giudizio tributario

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 22 Settembre 2006

In sede di giudizio tributario il contribuente può comunque fare valere la documentazione non esibita in precedenza, a condizione che la mancata esibizione non sia stata dovuta a seguito di un rifiuto da parte dello stesso contribuente dietro una specifica richiesta dell'Amministrazione finanziaria

E' quanto ha stabilito la Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la sentenza n. 9127 del 19.04.2006.

Il fatto: un contribuente contesta l'inutilizzabilità di documenti non esibiti in sede amministrativa

L'Amministrazione finanziaria, per l'anno 1991, ha effettuato un accertamento bancario ad un contribuente riscontrandone dei rilievi di evasione fiscale, tali da giustificare l'emissione di avviso di accertamento di imposte. A questo punto il contribuente ha presentato ricorso. La Commissione Tributaria di primo grado ne ha accolto l'istanza (limitatamente al punto della valenza della produzione dei documenti in sede di giudizio), mentre nel secondo grado, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana (adita dall'Amministrazione finanziaria) ha respinto anche la citata parte favorevole al contribuente ed ha quindi, accolto, in toto, le contestazioni contenute nell'accertamento fiscale dell'Erario. A questo punto il contribuente si è visto costretto a presentare il ricorso presso la Suprema Corte. Tra i vari motivi addotti a propria difesa (molti dei quali sono stati poi respinti dalla Cassazione), il contribuente ha sostenuto che il giudice di merito (C.T.R. della Toscana) avrebbe dovuto tenere conto di tutti i documenti depositati in giudizio, ancorché non fossero stati esibiti ai verbalizzanti durante la procedura amministrativa.

La Sentenza della Cassazione

La Corte di Cassazione ha, infatti, accolto il ricorso presentato dal contribuente nella parte in cui ha lamentato che il giudice di merito avrebbe dovuto tenere conto di tutti i documenti depositati in giudizio anche se non sono stati esibiti ai funzionari erariali verbalizzanti durante la procedura amministrativa, mentre ha cassato (respinto) la tesi (sentenza) della Commissione Tributaria Regionale nella parte in cui sosteneva che:



«la documentazione prodotta in sede di ricorso in primo grado, non essendo stata esibita in sede di verifica era per la Commissione provinciale, e rimane per questo collegio, insuscettibile di essere considerata».

Tale tesi espressa dalla C.T.R. della Toscana, ha rilevato la Suprema Corte di Cassazione, non trova conferma nella Legge. Anzi, l'art. 52, comma 5, del D.P.R. 633/1972 (richiamato dall'art. 33 del D.P.R. 600/1973) stabilisce che

«non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa»

i documenti (libri, scritture, registri, ecc.) che non siano stati acquisiti durante gli accessi perché il contribuente ha rifiutato di esibirli (o perché ha dichiarato di non possederli o perché, comunque, li ha sottratti al controllo). La Cassazione ha evidenziato la circostanza che, affinché si possa applicare detto articolo (punitivo per il contribuente) necessita che vi sia stata una attività di ricerca della documentazione da parte dell'Amministrazione e l'esistenza di un "rifiuto" da parte del contribuente (rifiuto cui viene equiparata la dichiarazione di non possedere i documenti, o la sottrazione dolosa di essi al controllo). La Corte, ha, altresì, rilevato che la procedura di "richiesta" o "ricerca" da parte dell'Amministrazione e di rifiuto (o occultamento) da parte del contribuente sia in concreto concepibile quasi esclusivamente in riferimento ai documenti di cui è obbligatoria la tenuta. In altre parole, la limitazione alla possibilità della prova è 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 in seguito produce nel corso del giudizio. A parere della Cassazione, ciò costituisce una giustificazione ragionevole della loro inutilizzabilità, peraltro mitigata dalla possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare la "non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione" (così come sostenuto da precedente sentenza della Cassazione n. 1030/2002). E, a tal fine, non è grave che il contribuente non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti per cause a lui non imputabili.

Commenti

Anche la Commissione Tributaria Centrale con la Sentenza n. 446 del 20.1.1993 aveva stabilito che la mancata esibizione, in sede di ispezione, della documentazione contabile per evidenziata momentanea indisponibilità della stessa, non equivale al rifiuto di esibizione sanzionato dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972, affinché ciò si verifica occorre il comportamento cosciente e volontario del contribuente teso a celare, all'ispezione, documenti, al fine di commettere un illecito tributario. La medesima Commissione Tributaria centrale con Sentenza n. 1138 del 25 febbraio 1993 ha affermato che la sanzione prevista dall'art. 52, 5° comma, D.P.R. n. 633/1972, secondo cui i documenti non esibiti in sede di accessi, ispezioni e verifiche non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, non si applica in caso di mancata consegna delle fatture passive da parte del curatore fallimentare, per la momentanea irreperibilità della documentazione, dovuta alla particolare situazione della ditta verificata. Inoltre, secondo la sentenza della Cassazione n. 480/1995, per l'applicazione della norma di cui all'art. 52, D.P.R. n. 633/1972 necessita un comportamento cosciente e volontario caratterizzato dalla intenzione di commettere l'illecito. Ove il contribuente dichiara, con veridicità, che le scritture contabili sono tenute presso terzi (esibendo l'attestazione di tenuta delle scritture contabili), la successiva difficoltà a reperire le scritture contabili non comporta automaticamente la punibilità di cui alle disposizioni suddette. Ad esempio, la norma punitiva non trova perciò applicazione ove il contribuente afferma che i documenti sono stati rubati producendo la copia della denuncia del furto agli organi di Polizia. Infine, la Corte di Cassazione, Sez. I, con sentenza n. 2058 del 09.05.1997, aveva stabilito che, in assenza di una specifica attestazione dell'esplicito rifiuto di esibizione, il semplice comportamento reticente adottato nel corso dell'ispezione non è sufficiente per ritenere applicabile l'art. 52 del D.P.R. 633/1972, non imponendo la legge alcun obbligo di collaborazione al soggetto sottoposto ad ispezione fiscale. Necessita, quindi, la presenza del dolo costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento (Corte di Cassazione, SS.UU. civ., con la sentenza n. 45/1999). A tal fine, per evitare bocciature nella fase processuale, i verificatori dell'Amministrazione finanziaria, in sede di redazione sia del processo verbale di verifica relativo al primo giorno dell'intervento, sia del processo verbale di constatazione finale, devono fare risultare in maniera chiara di avere richiesto in modo esplicito al contribuente controllato o al suo rappresentante la richiesta di esibizione, avendo cura di dare formale ed esaustiva contezza dell'eventuale rifiuto da questo opposto, o della dichiarazione dallo stesso rilasciata di non possedere quanto richiesto, oppure della relativa sottrazione, evidenziando la natura effettivamente dolosa di tali comportamenti (Stefano Screpanti in *Rivista della Guardia di Finanza*). **Aggiornamento 2019: [Cassazione: l'inutilizzabilità della documentazione non prodotta va avvertita](#)** A cura di Vincenzo D'Andò Puoi anche scaricare sul tuo PC la sentenza integrale della Cassazione.