
Omessa esibizione o difficoltà a reperire la documentazione?

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 5 Febbraio 2014

ai fini processuali, la manifesta difficoltà di reperimento dei documenti contabili non determina il rifiuto di esibizione; bisogna prestare attenzione alle effettive casistiche in cui non si esibiscono al Fisco i documenti contabili

Con la sentenza n. 27595 del 10 dicembre 2013 (ud. 13 novembre 2013) la Corte di Cassazione torna ad occuparsi di rifiuto di esibizione di documenti fiscali.

IL FATTO

La Commissione Tributaria Regionale ha affermato che la documentazione prodotta in giudizio dalla società non era stata esibita in sede di verifica della Guardia di Finanza *"per la manifesta difficoltà di reperimento da parte della società come opportunamente registrato dai verbalizzanti"*. Da tale accertamento di fatto il giudice territoriale trae la conseguenza che nella specie non sarebbe riscontrabile *"alcuna ipotesi di rifiuto di esibizione o sottrazione"* della documentazione poi prodotta in giudizio, cosicché la disposizione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, c. 5, non risulterebbe applicabile per difetto di un *"comportamento teso scientemente a porre in essere i riferiti atti omissivi al fine intralciare e condizionare la verifica in atto"*.

LA SENTENZA

Osserva il Collegio che è indubbio che la sanzione dell'inutilizzabilità dei documenti di cui sia stata rifiutata l'esibizione in sede di verifica, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, c. 5, *"non presuppone necessariamente che il rifiuto di esibizione sia stato doloso, ossia finalizzato ad impedire l'attività di accertamento, ben potendo tale sanzione applicarsi anche quando detto rifiuto sia dipeso da errore non scusabile, di diritto o di fatto, dovuto a dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative o altro (in questo senso, si vedano le sentenze di questa Corte nn. 21768/09, 7269/09). Tuttavia, perchè sia preclusa la utilizzazione in sede amministrativa o contenziosa di un documento, è pur sempre necessario non solo, come precisato già nelle suddette sentenze di questa Corte, che esso sia stato richiesto in sede di verifica"*

(non potendo costituire rifiuto la mancata esibizione di qualcosa che non si è richiesto), ma anche che alla richiesta di esibizione il contribuente fosse in condizione di corrispondere positivamente adottando l'ordinaria diligenza, ossia che il documento richiesto fosse in suo possesso o fosse da lui agevolmente e tempestivamente reperibile, in originale o in copia, presso chi lo possedeva".

Nel caso di specie, i giudici di merito hanno escluso che fossero inutilizzabili documenti la cui mancata esibizione in sede di verifica era dipesa dalla "manifesta difficoltà di reperimento", espressione da intendere come equivalente a "difficoltà di reperimento non superabile con l'ordinaria diligenza".

Brevi note

La disposizione dettata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, c. 5 (richiamato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, c. 1), prevede che "i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione" ("per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione") "non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa".

Sul punto, con sentenza n. 18921 del 16 settembre 2011 (ud. del 27 aprile 2011) la Corte di Cassazione ha affermato che non è sufficiente una generica richiesta da parte degli accertatori affinché sia ritenuto sussistente il rifiuto del contribuente all'esibizione ed il conseguente divieto di utilizzo del medesimo materiale documentale in sede amministrativa e/o giurisdizionale.

Conseguentemente, secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass., trib., 25 gennaio: 2010 n. 1344), l'applicazione del divieto "presuppone uno specifico comportamento del contribuente, che, in quanto volto a sottrarsi alla prova, fornisca validi elementi per dubitare della genuinità dei documenti la cui esistenza emerga nel corso del giudizio".

La disposizione, quindi, "trova applicazione soltanto in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione e di un rifiuto o di un occultamento da parte del contribuente, non essendo sufficiente che quest'ultimo non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti successivamente prodotti in sede giudiziaria (v. tra le altre Cass. n. 9127 del 2006)".

Sempre la Corte di Cassazione (sentenza n. 9127 del 1° febbraio 2006, dep. il 19 aprile 2006) ha affermato che l'art. 52, c. 5, del D.P.R. n. 633/1972 (richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n.

600/1973) va letto ed interpretato "in coerenza ed alla luce del diritto alla difesa, scolpito nell'art. 24 della Costituzione, e del principio della capacità contributiva (art. 53 della Costituzione). Le norme costituzionali non impediscono certo di porre ragionevoli limiti al diritto alla prova, con conseguente tassazione di cespiti che il contribuente potrebbe dimostrare inesistenti; ma impongono di procedere ad un'interpretazione rigorosa di disposizioni quale il citato art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972. Appare, in proposito, di particolare rilievo l'esigenza che vi sia stata un'attività di ricerca della

documentazione da parte dell'Amministrazione ed un rifiuto da parte del contribuente (rifiuto cui è equiparata la dichiarazione di non possedere i documenti, o la sottrazione dolosa di essi al controllo). Ed è ovvio come simile 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 abbiano a riaffiorare nel corso del giudizio. Ciò costituisce una giustificazione ragionevole della loro inutilizzabilità; del resto temperata dalla possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare la non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione (così come affermato da Cass. 28 gennaio 2002, n. 1030)".

La stessa Corte di Cassazione (sentenza n. 22765 del 28 ottobre 2009, ud. del 5 giugno 2009) aveva già ritenuto che costituiva ius receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale il divieto di utilizzo di documenti non esibiti in sede di accesso, ispezione, verifica o esplicita richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria è subordinato al rifiuto a seguito di specifica domanda dei soggetti accertatori riferita a specifica documentazione. Sebbene integrino la fattispecie sia il rifiuto dell'esibizione quanto la falsa dichiarazione di non possesso dei documenti anche ove riconducibile ad errore non scusabile, di diritto o di fatto, il tenore letterale della disposizione di cui all'art. 52, D.P.R. n. 633/1972 esclude dal novero delle ipotesi di divieto richieste generiche e non circostanziate o determinate. Infatti, *"questa Corte ha più volte affermato che il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52) costituisce un limite all'esercizio dei diritti di difesa e dunque si giustifica solo in quanto costituiscano il rifiuto di una documentazione specificamente richiesta dagli agenti accertatori"*. La giurisprudenza della Corte ammette che il divieto di utilizzare documenti scatti *"non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione doloso) dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa (Cass. 26 marzo 2009, n. 7269). Esige però, in conformità alla lettera della legge, che sussista una specifica richiesta degli agenti accertatori, non potendo costituire rifiuto la mancata esibizione di un qualcosa che non venga richiesto (Cass. 19 aprile 2006, n. 9127)"*;

Sempre la Corte di Cassazione, con sentenza n. 1344 del 25 gennaio 2010 (ud. del 19 novembre 2009) aveva affermato che *"Secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, richiamato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, (il quale esclude la possibilità di prendere in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa, i documenti - libri, scritture, registri, etc. - che non siano stati acquisiti durante gli accessi perchè il contribuente ha rifiutato di esibirli o perchè ha dichiarato di non possederli, o perchè li ha comunque sottratti al controllo) presuppone uno specifico comportamento del contribuente, che, in quanto volto a sottrarsi alla*

prova, fornisca validi elementi per dubitare della genuinità dei documenti la cui esistenza emerga nel corso del giudizio. La norma, pertanto, trova applicazione soltanto in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione e di un rifiuto o di un occultamento da parte del contribuente, non essendo sufficiente che quest'ultimo non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti successivamente prodotti in sede giudiziaria (v. tra le altre Cass. n. 9127 del 2006), con la conseguenza che parte ricorrente avrebbe dovuto allegare (e in maniera autosufficiente, ossia riportando in ricorso gli atti e/o documenti dai quali tali circostanze emergevano) che vi era stata una specifica richiesta dell'amministrazione in ordine alla documentazione de qua e che il contribuente ne aveva rifiutato l'esibizione dichiarando di non possederla o comunque sottraendola al controllo, con uno specifico comportamento volto a sottrarsi alla prova". La Corte, sul punto, lamenta, invece, che la ricorrente si è limitata "ad affermare in ricorso che dal p.v.c. risultava che la parte aveva dichiarato di non aver conservato gli estratti dei conti correnti, ma senza riportare l'atto per esteso, al fine di una valutazione complessiva".

E la mancata presentazione degli atti richiesti in sede di verifica fiscale, con riserva di produrli successivamente in giudizio, equivale al rifiuto di esibizione. E' questo, in estrema sintesi, il pensiero espresso dalla Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8109 del 23 maggio 2012 (ud. 31 gennaio 2012). La (confessata) volontaria mancata esibizione (peraltro, non altrimenti giustificata) alla Guardia di Finanza, "in sede di verifica", dei "documenti", a spiegazione della quale non si è nemmeno adombrato un qualsivoglia "errore", quand'anche "non sanabile", giuridicamente integra il "rifiuto" di esibizione sanzionato dalla norma in quanto questa attesa la finalità perseguita di "contemperare il diritto di difesa del cittadino col principio di buona amministrazione, parimenti costituzionalizzato (art. 97 Cost.) e, quindi, non disinvoltamente sacrificabili in presenza di comportamenti che ne ostacolano ingiustificatamente la realizzazione", come precisato nella richiamata decisione del 1995 della Corte "non attribuisce al contribuente nessuna facoltà di scelta tra esibizione immediata agli inquirenti o differita (in giudizio): la riserva espressa dalla contribuente, quindi, si rivela evidentemente illegittima perchè, nella sostanza, suppone una interpretazione della norma che ne rimette l'effettiva osservanza al mero arbitrio del contribuente".

5 febbraio 2014

Francesco Buetto