
La produzione di documenti durante il processo, dopo la fase amministrativa

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 10 Settembre 2014

è utilizzabile la documentazione prodotta in sede contenziosa dopo che il contribuente non ha ottemperato all'invito rivoltagli dall'amministrazione in sede amministrativa?

Il contribuente aveva proposto ricorso avverso due avvisi di accertamento, mettendo in dubbio la legittimità delle modalità di accertamento adottate dall'Amministrazione Finanziaria.

Nel caso di specie, in particolare:

1. la società aveva omissso di presentare la dichiarazione;
2. all'omissione della dichiarazione seguiva dunque la possibilità per l'Ufficio di procedere ad accertamento induttivo, avvalendosi di presunzioni semplici non assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza ex art. 2729 c.c.;
3. la società, peraltro, in sede di contraddittorio pre accertamento, non aveva prodotto la documentazione richiestale dall'Ufficio al fine di acquisire eventuali giustificazioni in ordine ad eventuali motivi di recupero di minori imposte rispetto a quelle emergenti dai criteri utilizzati in sede accertativa.

Il ricorrente, dunque, contestava la debenza dell'imposta accertata, sulla base delle seguenti argomentazioni:

1. l'accertamento sarebbe stato illegittimo per difetto di motivazione, in quanto il riferimento a medie di settore non era sufficiente a descrivere l'iter logico giuridico della pretesa;
2. l'accertamento sarebbe stato comunque illegittimo per violazione del principio dell'onere probatorio.

Nel merito poi sosteneva che:

- a) l'ufficio non aveva indicato la fonte delle percentuali di redditività utilizzate;
- b) le sole medie di settore non potevano legittimare un accertamento, non assurgendo nemmeno a presunzioni, ma essendo semplici estrapolazioni statistiche;

c) negli anni in contestazione vi erano stati eventi “extra gestione” che giustificavano un minor reddito rispetto a quello accertato;

Infine comunque il ricorrente sosteneva che tutta la colpa (della omessa dichiarazione, della mancata presentazione della documentazione richiesta etc etc) non era stata della società, ma solo del professionista che gli teneva la contabilità e quindi l’inadempimento tributario era dovuto a causa a lui non imputabile. Per tale motivo chiedeva che almeno non gli fossero applicate le sanzioni.

L’Ufficio contestava tali argomentazioni e dopo aver evidenziato che nelle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente l’Amministrazione finanziaria è ammessa ad utilizzare qualsiasi elemento probatorio ai fini dell’accertamento induttivo del reddito, anche servendosi di presunzioni semplici prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, spettando al contribuente di assolvere l’onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa tributaria, con riferimento in particolare alla utilizzabilità o meno in sede processuale dei documenti non prodotti in sede amministrativa a seguito di specifica richiesta, sosteneva che nel caso di specie, in realtà, la prova contraria che il contribuente avrebbe dovuto fornire non poteva neppure essere validamente presentata in sede contenziosa.

Come detto, infatti, il contribuente non aveva ottemperato alle richieste di documentazione fattegli dall’Ufficio in sede amministrativa e questo, come confermato in via consolidata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, costituiva preclusione ad una successiva produzione in fase giudiziaria (come sorta di sanzione indiretta alle tecniche di ostacolo dell’azione accertativa).

Neppure la richiesta di esenzione da sanzioni per esclusiva responsabilità del professionista era del resto sostenibile.

A prescindere infatti dalle eventuali responsabilità penali o civilistiche, ciò di cui il contribuente era chiamato a rispondere era esclusivamente la responsabilità fiscale di quanto da lui dovuto a titolo di imposta per gli anni relativamente ai quali aveva omesso di presentare la dichiarazione.

Anche laddove fosse stata provata la buona fede del contribuente, questo non lo avrebbe messo comunque al riparo dalle conseguenze accertative e sanzionatorie ai fini fiscali.

Accade spesso infatti di assistere a contenziosi in cui il contribuente impugna l’avviso di accertamento, sostenendo di essere stato vittima del proprio commercialista, il quale, senza plausibile giustificazione, non ha trasmesso in via telematica al competente ufficio la dichiarazione dei redditi.

Il contribuente sostiene, quasi sempre, in questi casi di essere all’oscuro del mancato invio e in perfetta buona fede.

A prescindere o meno, però, dalla connivenza con il proprio professionista, il contribuente non può in questi casi esimersi dal pagare quanto dovuto.

L’intermediario risponderà infatti comunque per le proprie violazioni e sarà sottoposto alle specifiche sanzioni previste; ma queste saranno diverse rispetto a quelle a carico del contribuente, solo soggetto di imposta e solo referente di fronte all’Erario.

L'omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati costituisce infatti una violazione autonoma, che soggiace a specifica sanzione amministrativa. Per tali violazioni, laddove commesse ripetutamente, sono previste, inoltre, anche delle pene accessorie.

Al tempo stesso però, in presenza di dichiarazione omessa, oltre a comminare a carico del professionista le suddette sanzioni, l'Ufficio è legittimato a determinare induttivamente l'imposta dovuta dal contribuente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza.

E a nulla valeva allora nel caso di specie, per il contribuente, eccepire la propria buona fede.

L'Ufficio ricordava infatti che, proprio in caso di invio telematico delle dichiarazioni, l'articolo 3, comma 6, del Dpr 435/2001, stabilisce che le banche e gli uffici postali rilasciano, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione.

Gli intermediari, contestualmente alla ricezione della stessa o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, devono poi rilasciare al contribuente o al sostituto di imposta l'impegno a trasmettere in via telematica all'agenzia delle Entrate i dati contenuti nella dichiarazione, nonché, entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la stessa dichiarazione trasmessa e la copia della comunicazione dell'Agenzia delle entrate di ricezione della dichiarazione.

Al comma 9, l'articolo 3 sopra citato stabilisce poi che i contribuenti e i sostituti di imposta, che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, devono conservare, per il periodo previsto dall'articolo 43 del Dpr 600/1973, la dichiarazione debitamente sottoscritta, nonché i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione.

Infine, al comma 10, viene previsto che la prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione dell'agenzia delle Entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica.

Se, perciò, fino all'entrata in vigore del Dpr 435/2001, il contribuente, sotto il profilo della responsabilità per sanzioni, doveva solo preoccuparsi di consegnare la propria dichiarazione all'intermediario in tempo utile perché la stessa potesse essere presentata entro i termini previsti, essendo poi esonerato da responsabilità, a seguito delle descritte disposizioni normative la stessa legge stabilisce gli oneri probatori di cui si deve fare carico per essere esente da sanzioni o responsabilità, quanto meno per colpa in vigilando.

La Commissione Tributaria Provinciale rigettava dunque i ricorsi riuniti, ritenendo che gli avvisi di accertamento fossero da considerarsi legittimi per l'assenza del difetto di motivazione e per la piena utilizzabilità da parte dell'ufficio delle medie di settore come presunzioni semplici in accertamento induttivo.

Secondo i giudici di primo grado, la documentazione prodotta tardivamente doveva ritenersi poi inutilizzabile e le sanzioni dovevano essere applicate per il permanere della responsabilità del contribuente accanto a quella, eventuale, del professionista.

Con atto di appello la società impugnava la sentenza deducendone l'erroneità e chiedendone la riforma sulla base degli stessi motivi che avevano costituito motivi di ricorso avverso gli avvisi di accertamento,

ed insistendo, in subordine, sulla richiesta di non applicazione delle sanzioni.

Sul punto della inutilizzabilità dei documenti l'appellante insisteva nel sostenere la non operatività della preclusione, affermando che fosse l'Amministrazione a dover dimostrare che i verificatori avevano proceduto a una richiesta specifica tesa all'acquisizione di quel particolare documento e che il contribuente, a fronte di tale richiesta, avesse tenuto una condotta interpretabile come rifiuto di esibizione, volta a sottrarre il documento all'esame dei verificatori.

E a supporto di tale tesi richiamava anche le sentenze della Corte di Cassazione n. 1344/2010 e n. 45/2000.

L'Ufficio replicava però che le sentenze richiamate non si attagliavano alla fattispecie in esame.

L'assunto contenuto nella citata sentenza 1344/2010 era infatti riferito alla diversa situazione in cui la mancata esibizione avvenga in sede di "accesso", ed infatti la norma interessata era l'art. 33 DPR 600/1973 e non già l'art. 32 che interessava invece la fattispecie in esame.

In ogni caso non v'era dubbio che nella specie la richiesta espressa dell'Amministrazione vi fosse stata, avendo l'Ufficio notificato un questionario con la richiesta di documentazione, il quale non aveva ricevuto risposta.

La Commissione Tributaria Regionale della Toscana ha quindi respinto, quasi in toto, l'appello del contribuente e, dopo aver ribadito che, essendo pacifico che il contribuente aveva omesso la presentazione delle dichiarazioni, *"era dunque legittimo per l'Ufficio procedere ai sensi dell'art. 41, comma 2 DPR 600/73 e quindi ricorrere a presunzioni prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza che comportano l'inversione della prova"*, quanto alla legittimità della produzione dei documenti ha affermato che il principio di inutilizzabilità della documentazione prodotta in sede contenziosa dopo che il contribuente non ha ottemperato all'invito ricolto in sede amministrativa trova conferma nella giurisprudenza di legittimità, confermando altresì che *"il richiamo della contribuente alla sentenza n. 1344/2010 non si attaglia al caso di specie. La sentenza infatti richiama la diversa situazione in cui la mancata esibizione avvenga in sede di accesso e dunque la norma che interessa è l'art. 33 del DPR 600/73 e non l'art. 32 che invece è quello applicabile al caso di specie e che non lascia dubbi interpretativi"*.

I giudici di secondo grado aggiungevano poi che la documentazione era inutilizzabile anche perché prodotta tardivamente anche nel primo grado di giudizio, oltre i 20 giorni antecedenti la discussione in udienza, fissato dall'art. 32 del Dlgs 546/92 per il deposito dei documenti.

Quanto infine alla responsabilità del professionista e alla conseguente pretesa di non punibilità del contribuente, la Commissione rileva che *"sussiste una culpa in vigilando della società appellante, che doveva assicurarsi che le dichiarazioni fossero state inviate alla Agenzia delle Entrate, pretendendo copia della comunicazione della ricezione della stessa ... è ovvio che la professionista potrà essere sanzionata per il comportamento omissivo tenuto, ma questo non solleva, in ogni caso, la contribuente dai propri obblighi fiscali"*.

La Commissione di secondo grado conclude dunque affermando che *“il fatto che la contribuente abbia conferito un incarico ad un commercialista non l’ha esonerata dallo svolgere un’attività di controllo nei suoi confronti ... L’omissione di vigilanza non può essere considerata esenzione da colpa ed è di conseguenza sanzionabile ...”*.

La Commissione in ogni caso, pur ritenendo sussistente l’elemento soggettivo dell’illecito sotto il profilo della colpa, *“valutate le circostanze di fatto, ritiene ragionevole ridurre le sanzioni sino alla metà del minimo edittale ai sensi dell’art. 7, comma 4, del Dlgs n. 472/97 ...”*.

10 settembre 2014

Giovambattista Palumbo