

Il commercialista telematico

LA RASSEGNA GIURISPRUDENZIALE DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO
SPECIALE : LA VERIFICA TRIBUTARIA – II parte

A cura del dott. Danilo Sciuto

Premessa

Nella seconda puntata della rassegna tributaria dedicata al tema delle verifiche fiscali e delle difese del contribuente, vogliamo affrontare il problema del presunto obbligo di collaborazione del contribuente con il Fisco nel corso delle stesse, e, in particolare, dell'obbligo di esibizione dei documenti contabili. L'articolo 32 comma 3 del Dr n. 600/73 valido ai fini delle imposte sul reddito (ma applicabile anche ai fini Iva in quanto espressamente richiamato dall'art. 51 del Dpr n. 633/72) stabilisce infatti che "Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta".

Non utilizzabili i motivi non adottati nei chiarimenti richiesti dagli Uffici prima dell'accesso ai locali.

Gli Uffici delle entrate possono determinare induttivamente l'ammontare dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari anche degli esercenti arti e professioni che abbiano conseguito nel periodo d'imposta precedente compensi per un ammontare non superiore a 360 milioni di lire e che non abbiano optato per il regime ordinario di contabilità, sulla base dei coefficienti (presuntivi di ricavi e compensi) di cui al comma 1 dell'art. 11 del D.L. 69/1989 (decreto abrogato dalla legge n. 549/1995) tenendo conto di altri elementi eventualmente in possesso dell'Ufficio, specificamente relativi al singolo contribuente. L'accertamento è effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni; nella risposta devono essere indicati i motivi per cui, in relazione alle specifiche condizioni di esercizio dell'attività, i ricavi, i compensi o i corrispettivi dichiarati sono inferiori a quelli risultanti dall'applicazione dei coefficienti.

I motivi non adottati in risposta alla richiesta di chiarimenti non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento e di ciò l'Amministrazione Finanziaria deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.

(Cassazione, Sez. tributaria, Sentenza n. 16771/2002)

Se la mancata esibizione dei documenti non è volontaria, non è configurabile il divieto di produzione in giudizio

In tema di contenzioso tributario, per superare la preclusione probatoria posta dall'articolo

52, comma 5, del Dpr 633/1972, richiamato dall'articolo 33 del Dpr 600/1973 (il quale stabilisce che non possono essere presi in considerazione, a favore del contribuente, i documenti che, in sede di accesso, non sono stati acquisiti, in quanto sottratti da questi al controllo, e il quale non si rivela in contrasto con l'art. 19-bis del Dpr 26 ottobre 1972 n. 636 – il quale in via generale consente la produzione innanzi alle Commissioni tributarie di documenti originariamente prodotti dal contribuente – in quanto quest'ultima disposizione va intesa nel senso che il potere per il contribuente di produrre documenti sussiste sempre e solo nei limiti in cui egli non sia incorso in decadenza) il contribuente può anche addurre la non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione poi tardivamente prodotta, ma deve provare il proprio assunto.

(Cassazione, Sez. tributaria, Sentenza n. 1030/2002)

Della presunta necessità di collaborazione con il Fisco in sede di verifica

La norma dettata dall'articolo 116, comma 2, del codice di procedura civile, nell'abilitare il giudice a desumere argomenti di prova dalle risposte date dalle parti nell'interrogatorio non formale, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni da esso ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo, non istituisce un nesso di consequenzialità necessaria tra eventuali omissioni e soccombenza della parte ritenuta negligente, ma si limita a stabilire che dal comportamento della parte il giudice possa trarre "argomenti di prova", e non basare in via esclusiva la decisione, che va comunque adottata e motivata tenendo conto di tutte le altre risultanze. In particolare, nel caso di rifiuto a consentire ispezioni, anche documentali, la valutazione, motivata, del comportamento, nei limiti di una valenza meramente indiziaria, è permessa soltanto quando il rifiuto risulti "ingiustificato" (nella specie, si censura la decisione della Commissione tributaria regionale che aveva dichiarato illegittimo l'accertamento del reddito di una società, senza valutare le prove acquisite, basandosi esclusivamente sulla circostanza che l'amministrazione finanziaria, invitata a fornire documenti e informazioni ai sensi dell'articolo 7 del Dlgs 546/1992, non aveva ottemperato alla richiesta).

(Cassazione, Sez. tributaria, Sentenza n. 443/2002)

Quali conseguenze in caso di mancata esibizione di documenti contabili

Uniformandosi al principio di diritto formulato dalle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza del 25 febbraio 2000, n. 45, la Corte di Cassazione ha affermato che la perdita della documentazione per effetto di un evento involontario (smarrimento, furto, incendio o altra calamità naturale), consente al contribuente di non subire, in sede amministrativa o contenziosa, e salvo il caso di non veridicità della dichiarazione di non posseder detta contabilità o della perdita dolosa della stessa, la preclusione prevista dall'art. 52, comma 5, del Dpr 633/1972, secondo la quale i libri, registri, scritture e documenti non possono essere presi in considerazione, in caso di rifiuto di esibizione.

(Cassazione, Sez. tributaria, Sentenza n. 6832/2001)

La consegna dei questionari dopo il termine di scadenza

Partendo dal presupposto che gli uffici fiscali hanno il potere di inviare questionari ai contribuenti, con invito a restituirli compilati e sottoscritti entro un termine prefissato, è legittimo il provvedimento sanzionatorio conseguente a restituzione dello stesso dopo la scadenza del termine, riscontrandosi nel ritardo un ostacolo per l'accertamento.

(Commissione Tributaria Centrale, Sez. XXVII, Decisione n. 7172/2000)

L'esibizione degli atti in sede di verifica

Apertamente disattendendo le argomentazioni svolte in una precedente pronuncia contraria (Cassazione Sez. I, 24 giugno 1995, n. 7161), l'indirizzo prevalente presso la Corte di Cassazione postula l'intenzionalità del comportamento del contribuente che abbia rifiutato l'esibizione di libri, registri, scritture o documenti, per ritenere sussistente l'impossibilità di attribuirvi rilevanza a favore del contribuente medesimo, prevista dall'art. 52, comma 5, del Dpr n. 633/1972, "non essendo sufficiente, a tal fine, neppure la sua dichiarazione, dovuta a mera negligenza, di non essere in grado di reperire, al momento, i documenti stessi". (Cassazione, Sez. I, Sentenza n. 13404/1999)

Ancora sull'esibizione degli atti in sede di verifica

Le Sezioni Unite ritengono che solo il rifiuto di esibire i documenti sia il comportamento sanzionato, del quale la dichiarazione di non possederli e la loro sottrazione all'ispezione sono solo forme sintomatiche per legge. Con la conseguenza che, rilevante ai fini della preclusione diventa la reale volontà di non esibizione ovvero il rifiuto di esibizione, cosicché la dichiarazione di non possedere per far rientrare il comportamento nella fattispecie sanzionata deve rivelarsi non veritiera.

Argomentando dall'impossibilità che sia rilevante la colpa nel caso di rifiuto di esibire documenti per i quali non sia obbligatoria la tenuta, e nella convinzione che non è rinvenibile alcun dato testuale che legittimi la differenza del regime dell'elemento psicologico a seconda del documento sottratto all'esibizione, la Suprema Corte a sezioni riunite ritiene che anche per i documenti la cui tenuta sia obbligatoria non sia sufficiente la colpa a precludere il successivo utilizzo di documenti di cui si sia rifiutata l'esibizione ma necessiti l'elemento psicologico del dolo.

(Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza n. 45/2000)

Accertamento induttivo in caso di omessa produzione delle scritture contabili

L'articolo 39, comma 2, lettera c), del Dpr 600/1973, consente l'accertamento induttivo quando dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha, comunque, sottratto una o più delle scritture contabili previste dall'articolo 14 dello stesso decreto, sicché deve riconoscersi all'ufficio finanziario la potestà di accertare induttivamente il reddito d'impresa qualora essa non abbia prodotto le scritture contabili e non si sia dimostrata disponibile a fornire le notizie e i chiarimenti richiestile, non rispondendo agli inviti rivoltile a mezzo dei questionari di cui all'art. 32 del medesimo decreto.

(Commissione tributaria centrale, Sez. XVI, Decisione n. 5491/1999)

Se manca la volontà di impedire l'ispezione

La Commissione Centrale ha ribadito con la presente sentenza che, ai fini della applicabilità della sanzione dell'impossibilità di utilizzare in un secondo momento i documenti di cui si era rifiutata l'esibizione o dei quali si era dichiarato, contrariamente al vero, di non possederli, occorre la deliberata volontà di impedire la verifica.

Diversamente il contribuente o il soggetto diverso, ma comunque legittimato, potrà far valere i documenti in un secondo momento, anche in sede contenziosa.

Nella specie, si trattava di un'ispezione nei confronti di un contribuente per il quale si era aperta una procedura di fallimento e il cui curatore non era ancora venuto in possesso dei documenti di cui i verificatori avevano chiesto l'esibizione.

Il collegio ha ritenuto che la dichiarazione del curatore di non essere in possesso dei documenti da esibire non configurasse l'ipotesi di rifiuto contemplata e sanzionata dalla norma, dovendosi pertanto ritenere legittimo il successivo deposito dei documenti avvenuto in sede contenziosa.

(Commissione tributaria centrale, Sez. II, Decisione n. 2167/1999)

Accertamento induttivo per l'omessa trasmissione all'ufficio di documenti richiesti

L'articolo 39, comma 2, lettera c), del Dpr 29 settembre 1973 n. 600 consente l'accertamento induttivo quando dal verbale d'ispezione risulta che il contribuente non ha prodotto le scritture contabili richieste o non si è dimostrato disponibile a fornire le notizie e i chiarimenti richiestigli (anche non rispondendo all'invito rivoltagli a mezzo del questionario di cui all'articolo 32 dello stesso Dpr), proprio perché il contribuente non ha fornito gli elementi necessari al controllo della completezza e della veridicità della dichiarazione. In tal caso l'amministrazione, nel procedere in via induttiva, deve soltanto motivare in ordine ai presupposti che consentono il ricorso a tale metodo, emergendo la legittimità presuntiva del calcolo in rettifica dalla stessa constatazione dell'assenza di scritture, restando a carico del contribuente di provare la regolarità delle scritturazioni, mentre, sotto il profilo della sufficienza di motivazione di tale avviso, non è necessario che l'amministrazione offra la prova della maggior pretesa tributaria, dovendo la fondatezza sostanziale di tale pretesa essere verificata nel processo aperto dall'opposizione all'avviso stesso.

(Cassazione, Sez. I, Sentenza n. 4950/1999)

Limiti e presupposti per l'applicazione del divieto

Nel corso di un controllo fiscale, il contribuente che non esibisce taluni documenti fiscali interessanti ai fini dell'attività ispettiva, ma nel contempo dichiara di riservarsi di esperire le indagini necessarie per reperirli, non può essere ritenuto responsabile di aver rifiutato l'esibizione delle scritture contabili.

(Commissione tributaria centrale, Decisione n. 1482/1999)

Presupposti per l'applicazione del divieto di uso processuale di documenti di cui si è rifiutata l'esibizione in sede di verifica

Ai sensi dell'art. 52, Dpr n. 633/1972, il contribuente non può avvalersi in sede contenziosa dei documenti di cui abbia rifiutato l'esibizione, richiesta, in sede di verifica ispettiva.

La sanzione è applicabile quando la mancata esibizione derivi da intenzionale rifiuto e non è sufficiente a integrare tale fattispecie la dichiarazione di non essere in grado di reperire i documenti richiesti per mera negligenza. Nella specie l'amministrazione non ha mai affermato che il contribuente si sia rifiutato di esibire documenti all'organo ispettivo, ma ha sottolineato solo un comportamento reticente di quest'ultimo. La Corte non può, però, fare a meno di osservare che la legge non impone al contribuente sottoposto a ispezione della Guardia di Finanza alcun obbligo di collaborazione, pertanto l'esclusione all'uso di tali documenti nel processo deriva solo dal rifiuto di esibizione doloso teso a ostacolare l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria.

(Cassazione, Sez. I, Sentenza n. 4058/1997)

Maggio 2005

sottoscrivi l'abbonamento annuale

iscriviti alla newsletter gratuita

© 1995 - 2005 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.