

IL RIFIUTO DI ESIBIZIONE DOCUMENTI

di Gianfranco Antico

I poteri che consentono agli uffici finanziari e alla Guardia di Finanza di acquisire dati e notizie sono contenuti negli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973, ai fini delle imposte sui redditi, e 51 del D.P.R. n. 633/1972 ai fini Iva.

Rileviamo, innanzitutto, che con il D.Lgs. 30.06.2003, n. 196, è stato introdotto il Codice in materia di protezione dei dati personali, che attualmente costituisce la più rilevante fonte normativa di diritto interno in materia di privacy¹.

All'art. 1, il testo normativo dispone che *“chiunque ha diritto alla protezione dei dati personali che lo riguardano”*. Inoltre, ai sensi dell'art. 3, i sistemi informativi e i programmi informatici devono essere configurati riducendo al minimo l'utilizzazione di dati personali e identificativi, in modo da escluderne il trattamento nel caso in cui le finalità perseguite possono essere ugualmente realizzate mediante dati anonimi od opportune modalità che permettano l'identificazione dell'interessato solo in caso di necessità. In campo fiscale, i soggetti appartenenti all'Amministrazione finanziaria, che partecipano al procedimento di accertamento tributario, sono tenuti al segreto d'ufficio, previsto dagli artt. 66 del D.P.R. n. 633/1972 e 68 del D.P.R. n. 600/1973.

Il Codice Penale sanziona, con l'art. 326, la divulgazione da parte di tali soggetti di notizie d'ufficio che devono rimanere segrete e che violano i doveri inerenti alle loro funzioni o al servizio. Peraltro, sono sanzionate anche condotte meramente colpose di rivelazione di segreti d'ufficio (cioè non frutto di comportamenti propriamente coscienti e volontari), che possono costituire comportamenti penalmente rilevanti (cfr. art. 326, comma 2, C.P.).

¹ Cfr. ANTICO, *Attività di controllo e tutela della privacy*, in *“Informatore Pirola”*, n. 4/2005, pag. 83; ANTICO, *Il provvedimento dell'Authority per la privacy incide sull'attività di controllo*, in *“Consulenza”*, n. 25/2005, pag. 24.

La riservatezza dei dati fiscali, in precedenza affermata in termini più restrittivi dall'art. 68, D.P.R. n. 600/1973, che prevedeva che *"è considerata violazione del segreto d'ufficio qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento, data senza ordine del giudice, salvi i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente o da chi lo rappresenta"*, è successivamente divenuta meno rigorosa, prevedendo sia un allargamento dei soggetti che comunque possono venire a conoscenza di detti dati fiscali (pur sempre soggetti incaricati di funzioni pubbliche), sia deroghe al segreto stesso contenute in norme *ad hoc*.

In via di principio, come rilevato da dottrina di matrice ministeriale², *"tali poteri finalizzati all'acquisizione degli elementi fattuali dei quali consta la posizione reddituale sottoposta a controllo, possono distinguersi a seconda se comportino obblighi o soggezioni da parte del contribuente o di terzi. Il loro esercizio è rigidamente predeterminato e l'ottenimento autoritativo di informazioni o l'effettuazione di accessi fuori dei casi previsti dalla legge si riflette sulla legittimità dell'atto finale di accertamento"*.

Si osserva, in via generale, che è necessario che le richieste vadano fatte per iscritto, su carta recante l'intestazione dell'ufficio richiedente e la sottoscrizione del titolare o di un suo delegato, specificando i motivi della richiesta o dell'invito. Pur se l'indicazione espressa dei motivi è contenuta solo nell'art. 51, c. 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972 e nell'art. 32, c. 1, nn. 2 e 3, del D.P.R. n. 600/1973, si ritiene che, alla luce della legge n. 241/1990, tutte le richieste ed inviti in esame vadano adeguatamente motivate.

Relativamente ai controlli a campagna, su intere categorie di contribuenti, è opportuno precisare che le richieste devono essere considerate valide se previste dalla legge, da un regolamento o da una normativa comunitaria, occorrendo, in ogni caso, l'indicazione della norma che impone al soggetto privato e/o pubblico l'obbligo di comunicazione dei dati.

² GENTILE, *Manuale dell'accertamento dei redditi*, Cedam, 1994, pag. 13.

Gli inviti e le richieste di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 devono essere notificati ai sensi dell'art. 60 del medesimo decreto (si ricorda che l'art. 6, del D.L. 9.09.1992, n. 372, convertito dalla L. 5.11.1992, n. 429, in vigore dal 10.09.1992, prevede che gli inviti e le richieste di cui agli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 9 del D.P.R. n. 787/1980, *“possono essere altresì effettuati, per conto dell'ufficio delle imposte o centro di servizio competente dal sistema informativo del Ministero delle finanze e notificati mediante raccomandata con avviso di ricevimento. La notifica si dà per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario ovvero da persona di famiglia o addetta alla casa, ovvero nel caso in cui il destinatario sia diverso dalla persona fisica, dal rappresentante o da persona addetta alla sede”*).

Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a 15 giorni ovvero per il caso di indagini bancarie, di cui al n. 7), dell'art. 32, del D.P.R. n. 600/1973, a trenta giorni (tale termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente Direttore centrale o Direttore regionale per l'Agenzia delle Entrate, ovvero, per il Corpo della Guardia di finanza, dal Comandante regionale).

Il cd. Rifiuto di esibizione

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. Infatti, l'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 è stato integrato, a

opera dell'articolo 25, comma 1 della legge 18 febbraio 1999, n. 28³, che ha aggiunto al testo originario i commi terzo e quarto.

Di converso, è stata aggiunta la lett.d-bis), all'art. 39, c. 2, del D.P.R. n.600/73, consentendo l'utilizzo dell'accertamento induttivo quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, primo comma, nn. 3) e 4), del D.P.R. n. 600/73 o dell'art. 51, secondo comma, nn. 3) e 4), del D.P.R. n. 633/72.

Tali disposizioni valgono anche per le imprese minori e i professionisti.

Pertanto, a far data dal 9 marzo 1999, giorno di entrata in vigore delle modifiche normative, la mancata ottemperanza all'invito formale rivolto dall'ufficio è divenuta sanzionabile anche quando l'attività di accertamento riguardi annualità di imposta anteriori all'entrata in vigore della nuova norma. Ciò in ossequio al principio ormai accolto (sentenza n. 5626 del 10 aprile 2003 della Corte di Cassazione), secondo cui le norme di tipo procedurale, ossia quelle finalizzate a disciplinare le modalità e i limiti dell'esercizio dei poteri degli uffici, si applicano solo a partire dalla data di entrata in vigore, ma anche con riferimento ad accertamenti riguardanti annualità anteriori.

L'assetto normativo tracciato, "per quanto opportunamente opinabile, non sembra possa tacciarsi di illegittimità costituzionale ove innanzi tutto inteso a limitare la possibilità di far valere la predetta documentazione nel prosieguo del procedimento amministrativo di accertamento: può dirsi, infatti, espressione del rapporto fondato su canoni di lealtà e collaborazione, in forza dei quali non sembra neppure irragionevole prevedere una decadenza dalla utilizzabilità (a proprio favore) di quella documentazione che, in precedenza, era stata surrettiziamente tenuta celata. Tanto è vero che l'interpretazione e l'applicazione che di tale disposizione si sono avute in giurisprudenza hanno costantemente confermato l'esigenza di verificare tale elemento di intenzionale sottrazione di elementi utili ai fini della corretta

³ Norma che ha superato il vaglio costituzionale – ordinanza n. 181 del 23 maggio 2007, dep. il 7 giugno 2007.

ricostruzione del quadro impositivo del contribuente come il dato qualificante la fattispecie⁴".

Infatti, la stessa Corte di Cassazione – sentenza n. 9127 dell'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)".

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado, in sede contenziosa, le

⁴ CAPUTI, L.n. 28/1999: maggiori poteri di accertamento per l'Amministrazione finanziaria e diritto di difesa, in " il fisco", n. 10/1999, pag. 3377.

notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Sul punto, si richiama :

- una sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio (sezione 27) - n. 38 del 13 aprile 2006 - con cui i giudici romani hanno affermato che, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 28/1999, è legittimo l'accertamento induttivo effettuato a fronte della mancata risposta del contribuente al questionario, regolarmente notificato. I giudici laziali, preso atto che i questionari Mod. 55 sono stati notificati il 28/06/2001, successivamente quindi alla modifica dell'art. 39 del DPR n. 600/1973, introdotta con l'art. 25 della L. n. 28/1999, e attesa la mancata risposta ai questionari stessi da parte del contribuente - ritengono *"pienamente legittimo il ricorso dell'ufficio all'accertamento induttivo, non avendo potuto svolgere concretamente e nel merito l'azione di accertamento in conseguenza della mancata esibizione da parte del contribuente di tutti i dati e documenti contabili richiesta... il contribuente si limita a dedurre che la mancata risposta ai questionari non determina la inattendibilità delle scritture contabili, che, sostiene, deve risultare dalle ispezioni delle scritture stesse, ma non assolve neppure in questa sede all'onere di fornire concreti elementi per contrastare gli accertamenti dell'ufficio, che non ritiene verosimili i dati reddituali dichiarati, in relazione alla potenzialità produttiva dell'impresa e alla percentuale di redditività del settore di attività. Per tutti codesti motivi gli accertamenti impugnati si devono ritenere fondati, senza che rilevi, in contrario, la formale correttezza delle scritture contabili della società, essendo noto in proposito che la tenuta di una contabilità formalmente regolare non preclude all'Amministrazione finanziaria la rettifica dell'imponibile dichiarato, ove, come*

nella specie, si ritenga attendibilmente che quest'ultimo sia inferiore a quello effettivo⁵;

- la sentenza della Corte di Cassazione - n. 22765 del 28 ottobre 2009 (ud. del 5/06/2009) – che ha ritenuto che costituisce *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

⁵ Cfr. ANTICO, *La mancata risposta al questionario legittima l'induttivo*, in " *Consulenza. Fisco&società* ", n. 21/2006, pag.28, BUETTO, *Se il fisco chiama conviene rispondere*, in www.commercialistatelematico.com, febbraio 2008. L'indirizzo teso a contrastare il comportamento non fattivo del contribuente era stato già, inoltre, stigmatizzato dalla Corte di Cassazione, con sentenza n. 16049 del 28/04/2005, depositata il 29/07/2005, che aveva affermato che la mancata risposta al questionario inviato dall'Amministrazione finanziaria, di per sé, non giustifica il ricorso ad accertamento induttivo nei confronti del contribuente, laddove tale omissione si sia verificata prima dell'entrata in vigore dell'art. 25 della L. 18/02/1999, n. 28 che, al c. 3, espressamente, ha consentito il ricorso ad accertamento induttivo quando il contribuente non abbia dato seguito agli inviti disposti dagli uffici. In pratica - *a contrariis* - la Corte legittima l'utilizzo dell'induttivo successivamente alla modifica legislativa apportata. Secondo i Supremi l'ufficio finanziario ha illegittimamente fatto ricorso all'accertamento induttivo, "*non potendo tale metodo giustificarsi con le ragioni prospettate dall'ufficio e condivise dalla sentenza impugnata, e cioè la mancata risposta al questionario*". La Corte richiama la sentenza 5/06/2001, n. 8128, secondo cui la mancata risposta al questionario "*non ne può giustificare una rettifica del reddito d'impresa in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 2, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973, ove tale omissione - come nella specie è avvenuto - si sia verificata prima dell'entrata in vigore dell'art. 25 della L. 18 febbraio 1999, n. 28. Si deve ribadire che le ipotesi previste dalle lettere a), b), c), d) del citato comma 2, nel testo all'epoca vigente, sono da considerarsi tassative*". Cfr. anche Cass. n. 13511/2008 secondo cui "*l'esame del motivo non può, d'altro canto, prescindere dal rilievo che - essendo stata prodotta in giudizio, benché, incontrovertitamente, in precedenza non esibita all'Ufficio, come da sua legittima richiesta - la (comunque incompleta) documentazione tesa ad asseverare la data di avvenuta cessione dei beni strumentali è del tutto inutilizzabile in questa sede, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, (nella formulazione ratione temporis applicabile); e ciò, anche in assenza di corrispondente tempestiva eccezione da parte dell'Ufficio, giacché la perentorietà della formulazione della norma .. induce ad escludere che la sancita preclusione sia rilevabile solo ad iniziativa di parte*".

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)”*;

- la sentenza n. 27556 del 29 dicembre 2009 (ud. del 21 ottobre 2009) dove la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso dell’Agenzia delle Entrate, poiché la sentenza impugnata non si è uniformata, né ha fornito adeguata motivazione in ordine ad asseriti documenti giustificativi della mancata esibizione della contabilità, al principio affermato dalla giurisprudenza della Corte, a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, c. 5, *“perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell’accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi - in quanto diretta ad impedire l’ispezione del*

documento - in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e, anche attraverso presunzioni; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento; pertanto, non integrano i presupposti applicativi, della preclusione le dichiarazioni - il cui contenuto corrisponda al vero - dell'indisponibilità del documento, sia se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, sia se imputabile, a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione (Cass. SS.UU. n. 45/2000 e Cass. nn. 9127/2006, 13511/2008)".

L'ultimo pronunciamento

Con sentenza n. 1344 del 25 gennaio 2010 (ud. del 19 novembre 2009) la Corte di Cassazione è tornata ad affrontare la questione. *"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 perché 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*

www.commercialistatelematico.com

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".

5 febbraio 2010
Gianfranco Antico