

Il commercialista telematico

ANCHE I DOCUMENTI NON ESIBITI IN SEDE DI VERIFICA FISCALE POSSONO POI ESSERE FATTI VALERE NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO

di Vincenzo D'Andò

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

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).

Il commercialista telematico

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)

Il commercialista telematico

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*).

Il commercialista telematico

APPENDICE (SENTENZA INTEGRALE)

SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE (SEZIONE TRIBUTARIA)
Sentenza 19 aprile 2006, n. 9127

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il signor S.B. ricorre per cassazione deducendo due motivi avverso la sentenza 224/31/99 del 29 novembre 1999 con cui la Commissione tributaria regionale della Toscana rigettava l'appello del contribuente avverso la pronuncia di primo grado, che aveva accolto solo sotto un profilo il ricorso avverso avviso di accertamento del reddito d'impresa per l'anno 1991. L'Amministrazione resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo il contribuente deduce violazione di legge sostenendo che gli accertamenti bancari di cui all'art. 18 della l. 413/1991 non possono essere utilizzati in ordine ai redditi percepiti in epoca anteriore alla entrata in vigore della legge stessa.

Si tratta per altro di tesi respinta dalla pacifica giurisprudenza di questa Corte secondo cui l'art. 18 in questione disciplina una procedura che può essere applicata a tutti gli accertamenti formati in epoca successiva alla entrata in vigore della l. 413/1991, ancorché relativi a redditi anteriori a tale data (cfr., ex pluribus, Cass., 11994/2003).

Con il secondo motivo si deduce illogicità e contraddittorietà della motivazione (art. 360, n. 5, c.p.c.).

Nell'ambito del motivo in primo luogo si contestano presunti vizi procedurali dell'accertamento, alcuni di essi sono per altro irrilevanti (o per lo meno non ne viene indicata la rilevanza), in particolare non viene spiegato per quali ragioni assumerebbe rilievo la data di inizio delle operazioni di accertamento bancario.

Mentre l'addebito secondo cui gli accertamenti bancari si sarebbero svolti in carenza di contraddittorio è irrilevante, almeno alla luce della giurisprudenza di questa Corte secondo cui tale carenza di contraddittorio non incide sulla efficacia probatoria dei documenti acquisiti.

Le asserzioni del ricorrente non sono, per altro, del tutto chiare perché nell'ambito del medesimo motivo di censura l'assenza di contraddittorio in sede amministrativa e la circostanza di non avere il giudice tributario preso in considerazione documenti non esibiti in tale sede (evidentemente nell'ambito di un qualche contraddittorio).

La Corte ritiene invece di accogliere il ricorso nella parte in cui sostiene che il giudice di merito avrebbe dovuto tenere conto di tutti i documenti depositati in giudizio (ancorché essi non fossero stati esibiti ai verbalizzanti durante la procedura amministrativa). Ancorché tale tesi prospetti una violazione di legge, e non - come prospettato nella intestazione del motivo - un difetto di motivazione in fatto.

Il punto della sentenza di secondo grado colpito da questa censura suona nei seguenti termini: «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».

La proposizione non trova rispondenza nella legge. Invero, 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 disposizione deve essere letta ed interpretata in coerenza ed alla luce del diritto alla difesa, scolpito nell'art. 24 Cost., e del principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.).

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 una interpretazione rigorosa di disposizioni quale il citato art. 52,

Il commercialista telematico

comma 5, D.P.R. 633/1972. Appare, in proposito, di particolare rilievo l'esigenza che ci sia stata una attività di ricerca della documentazione da parte della 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. 1030/2002).

La controversia deve dunque essere rimessa ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana che si atterrà al seguente principio di diritto: «l'art. 52, comma 5, del D.P.R. 633/1972 (richiamato dall'art. 33 del D.P.R. 600/1973) secondo cui «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), trova applicazione solo quando si sia in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte della Amministrazione e di un rifiuto, o di un occultamento, da parte del contribuente. E, a tal fine, non è sufficiente che il contribuente non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti in epoca successiva depositati in sede giudiziaria».

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e rinvia la controversia ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana che deciderà anche per spese del presente grado del procedimento.