

ACCERTAMENTO - 2021 -

DOCUMENTI OMESSI NON SEMPRE INUTILIZZABILI

01. NOZIONE

Gli articoli:

- **32, comma 4, del DPR 600/1973 per le imposte sui redditi,**
- **52, comma 5 del DPR 633/1972 per l'IVA,**

dispongono, in tema di accertamento, che notizie, dati e documenti non esibiti in sede di verifica amministrativa non possono essere successivamente utilizzati a favore del contribuente in sede contenziosa.

Ai fini delle imposte il comma citato aggiunge che di ciò gli uffici devono informare il contribuente. Come noto negli stampati relativi all'accertamento tale avviso si trova già stampato.

Per quanto riguarda l'ambito applicativo lo stesso è circoscritto alle imposte sui redditi e all'IVA, salvo che specifiche disposizioni non lo prevedano espressamente.

Sintetizzando in tabella la preclusione legata al rifiuto di esibire documenti possiamo prendere atto di quanto segue.

PROCEDURA	PRECLUSIONE
Verifica fiscale	SI
Inviti a comparire, questionari, richieste istruttorie (in generale, indagini a tavolino)	SI
Interpelli	NO
Accertamento con Adesione	NO
Istruttorie strumentali a rimborsi di imposte	SI
Liquidazione automatica	NO
Controllo formale	NO
Reclamo/mediazione	NO

02. LA RICHIESTA DEI VERIFICATORI

Va in ogni caso sottolineato che la richiesta dei verificatori **deve essere sempre circostanziata**, come noto, quasi sempre nei verbali di accesso e nei questionari gli accertatori invitano ad esibire ogni altro elemento o documento utile, tale richiesta generica e generale ha natura introduttiva e non può considerarsi omissiva la mancata esibizione in questo caso se non riferita ai documenti strettamente legati all'accesso.

Altra considerazione riguarda la reperibilità della documentazione, la richiesta deve riguardare documenti che il contribuente è in grado di reperire, se riguardano documenti in possesso di terzi il contribuente deve dimostrare di essersi immediatamente attivato per la reperibilità degli stessi.

Il termine fissato dalla norma (art. 32, comma 2) fissa un termine che non può essere inferiore a quindici giorni.

In generale il rifiuto deve rappresentare **una condotta dolosa**, altrimenti appare difficile attribuire al contribuente una responsabilità di tal guisa.

03. LE SANZIONI PREVISTE

Al di là delle conseguenze nel caso di proseguimento del contenzioso, il rifiuto di esibire la documentazione richiesta può dar luogo all'irrogazione di sanzioni amministrative e, nei casi limite, ad un reato.

Inoltre il rifiuto può essere causa dell'accertamento induttivo extracontabile per i titolari di attività produttive, con la conseguenza che il reddito può essere ricostruito mediante **presunzioni** (prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza).

Appare evidente che il contribuente che mette in atto una condotta dolosa di sottrazione dei documenti, inizia a percorrere una strada molto pericolosa e piena di imprevisti di ogni genere.

Le **sanzioni previste** possono riassumersi come nella tabella seguente.

FATTISPECIE	SANZIONE	NORMA
Inottemperanza a qualsiasi invito o richiesta di documenti, dati e notizie	Da 250,00 a 2.000,00 euro	Art. 11 del DLgs. 471/97
Esibizione di documenti o di dati falsi a seguito degli inviti degli uffici	Sanzione penale	Art. 11 del DL 201/2011
Rifiuto di esibizione di documenti, libri o registri, ancorché non obbligatori posto in essere nel corso di accessi	Da 1.000,00 a 8.000,00 euro	Art. 9 del DLgs. 471/97
Sottrazione all'ispezione di una o più scritture contabili	Accertamento induttivo extra contabile	Artt. 39 co. 2 del DPR 600/73 e 55 del DPR 633/72
Inottemperanza all'invito di esibizione di atti e documenti e alla restituzione di questionari compilati e firmati	Accertamento induttivo extra contabile	Art. 39 co. 2 del DPR 600/73
Occultamento o distruzione di scritture contabili o documenti la cui tenuta è obbligatoria, in modo da non rendere possibile la ricostruzione del reddito o del volume di affari	Sanzione penale	Art. 10 del DLgs. 74/2000

04. LA GIURISPRUDENZA IN MATERIA

Cominciamo dall'ultimo provvedimento al momenti di stesura della Scheda che ci riporta ai precedenti.

Un interessante principio di diritto è stato sancito dalla **Cassazione Sezione 5 nella Sentenza 3090 del 9 febbraio 2020**. La Corte, richiamandosi a quanto sancito dalle Sezioni Unite con sentenza 45/2000, ha statuito che l'inutilizzabilità di documenti successivamente prodotti si configura solo ove **l'amministrazione dimostri** che vi era stata una puntuale richiesta degli stessi, accompagnata dall'avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza, e che il contribuente ne aveva rifiutato l'esibizione, dichiarando di non possederli, o comunque sottraendoli al controllo, **con uno specifico comportamento doloso** volto ad **eludere la verifica**.

Nella sentenza la corte richiama i precedenti giurisprudenziali, dapprima la citata sentenza **Sezioni Unite 45/2000** che, con riferimento alla dichiarazione di non possedere libri, registri, documenti, dispone che per la preclusione alla successiva produzione *“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, non solo se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, ma anche se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione.”*

In definitiva la dichiarazione di non possedere libri e quant'altro *“preclude la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa o contenziosa e rende legittimo l'accertamento induttivo, solo ove sia non veritiera, cosciente, volontaria e dolosa, così integrando un sostanziale rifiuto di esibizione diretto ad impedire l'ispezione documentale...”*

La previsione normativa in materia *“ha carattere eccezionale e deve essere interpretato alla luce degli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto alla difesa e da non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti”*

Pertanto *“non può reputarsi sufficiente, ai fini della suddetta preclusione, il mancato possesso imputabile a negligenza o imperizia nella custodia e conservazione della documentazione contabile.”*

Ne discende che la Corte conferma quanto già espresso con ordinanza 7011/2018 *“il documento è inutilizzabile in sede contenziosa solo quando l'amministrazione finanziaria provi che, nel corso di una verifica fiscale, il contribuente abbia rifiutato l'esibizione a fronte di una puntuale richiesta da parte dei verificatori, per cui la mera omissione si rivela insufficiente”*