RATIO QUOTIDIANO
Il commento e la critica delle più importanti notizie del momento

ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO

di LUCIANO SORGATO

Preclusione documenti non esibiti per condotte dolose del contribuente

Inutilizzabilità dei documenti fiscali non esibiti dal contribuente, soluzioni diverse a seconda che la non esibizione dei documenti avvenga in raccordo con l'invio di un questionario o in occasione dell'istruttoria di accesso, ispezione e verifica. (Cass. ord. 14.05.2014, n. 13232).

Più precisamente per la Cassazione in tema di **accertamento tributario,** occorre distinguere l'ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria richieda al contribuente documenti mediante questionario, ai sensi dell'art. 32 D.P.R. 600/1973 in materia di imposte dirette, ovvero dell'art. 51 D.P.R. 633/1972, in materia di Iva, da quella avanzata nel corso di attività di accesso, ispezione o verifica ex art. 33 D.P.R. 600/1973 quanto alle imposte sui redditi ed ex art. 52 D.P.R. 633/1972 quanto all'Iva, ferma in ogni caso la necessità che l'Amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale indicazione di quanto richiesto, accompagnata dall'espresso avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza.

Nel primo caso di **invio del questionario,** per la Cassazione, il mancato inoltro della documentazione nei termini concessi equivale a **rifiuto,** con conseguente inutilizzabilità della stessa in sede amministrativa e contenziosa, salvo che il contribuente non dichiari, all'atto della sua produzione con il ricorso, che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, della cui prova è, comunque, onerato. Nel **secondo caso,** invece, la mancata esibizione di quanto richiesto ne preclude la valutazione a favore del contribuente solo ove si traduca in un sostanziale rifiuto di rendere disponibile la documentazione, incombendo la prova dei relativi presupposti di fatto sull'Amministrazione Finanziaria (Cass. nn. 16757/2021, 27069/2016 e 7011/2018).

Le conclusioni del giudice di Cassazione sono da condividere. La Corte di Cassazione ha, in termini del tutto preponderanti (in tal senso anche la sentenza n. 10527/2017), sostenuto il principio di diritto che da un lato è necessario, ai fini della preclusione probatoria dei documenti in sede giudiziaria, che **l'Amministrazione Finanziaria specifichi con dettaglio analitico e preciso i singoli documenti richiesti,** con l'accompagnamento dell'ulteriore specifica **precisazione della sanzione** della loro preclusione probatoria **in caso di omessa esibizione** e dall'altro occorre la condotta di dolo specifico perpetrata dal contribuente a pregiudizio informativo della medesima Amministrazione.

Tale assolutamente preponderante orientamento valorizza i medesimi argomenti già forniti dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza 25.02.2000, n. 45, le quali chiamate a pronunciarsi sulla **necessità del dolo o sulla sufficienza della mancata esibizione** determinata dalla sola colpa, hanno affermato, partendo dall'elemento oggettivo del rifiuto di esibizione, che occorrono affinché operi la preclusione di non utilizzabilità nelle successive fasi pre-contenziose e processuale la non veridicità della dichiarazione del contribuente di non possedere i documenti e la coscienza e volontà della dichiarazione stessa ed infine l'elemento soggettivo doloso, costituito dalla specifica volontà di impedire che il documento possa venire acquisito.

Nel caso in cui la mancata esibizione dei documenti **non sia invece dipesa da comportamenti voluti** dal contribuente o da **cause esterne** alla sua sfera di controllo, come nel caso in cui il documento preesistente alla richiesta dell'Ufficio non fosse nell'agevole disponibilità del medesimo, la preclusione non opera. Affinché la preclusione si conformi alla *ratio* della legge occorre, quindi, che il contribuente operi intenzionalmente con **dolo specifico,** con il chiaro intento di arrecare pregiudizio alle necessità informative dell'Amministrazione.L'elemento indiziario più significativo per il riscontro del dolo specifico è, sia per la giurisprudenza sia per la dottrina (si cfr. F. Tundo, *"Solo il dolo specifico del contribuente rende inutilizzabili i documenti"* in Corr. Trib. n. 25/2017), la **natura e la funzione del documento,** nonché il suo specifico contenuto scritturale, nel senso che se il documento contiene cartolarmente informazioni che possono supportare la tesi dell'illecito dell'Ufficio, oltre ad elementi di difesa del contribuente, in caso di omessa esibizione esso non potrà più, per la parte informativa favorevole al contribuente, costituire prova rilevante a suo favore, essendo lecito imputare l'originaria omissione ad una intenzionale condotta dolosa del contribuente.

Riproduzione vietata - venerdì 24 maggio 2024

Nel caso invece si tratti di un complessivo corredo documentale solo idoneo a corroborare la liceità del comportamento fiscale tenuto dal contribuente, la mancata tempestiva esibizione di taluni documenti non potrà non apparire del tutto