

CONTENZIOSO

Inutilizzabili i documenti non esibiti con dolo del contribuente

di Luigi Ferrajoli

Con la [sentenza n. 16960 dell'11 agosto 2016](#), la sezione quinta della Cassazione si è pronunciata in tema di verifiche fiscali e ha statuito che il **rifiuto** da parte del **contribuente** di esibire la **documentazione** richiestagli dagli agenti accertatori determina la **preclusione** a che la stessa possa essere presa in considerazione a suo favore in un momento successivo, ai fini dell'**accertamento in sede amministrativa o contenziosa** *ex articolo 52, comma 5, D.P.R. 633/1972*, solo qualora il medesimo abbia tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della **genuinità** di documenti che si palesino soltanto nel corso del giudizio.

Nel caso in esame, una società aveva impugnato un **avviso di rettifica** relativo all'IVA scaturente da un accertamento fiscale nel corso del quale la **contribuente non aveva esibito i documenti** ad essa richiesti dai verificatori, adducendone la **distruzione a causa di un incendio**.

La **CTP** aveva **accolto il ricorso** escludendo che il **rifiuto di esibizione** potesse rilevare alla luce dell'avvenuta produzione delle fatture durante il giudizio. Di contro, la **CTR** aveva invece accolto l'appello dell'ufficio, ritenendo pienamente **operante la preclusione** di cui al menzionato [articolo 52, comma 5](#).

Avverso questa sentenza la società contribuente aveva quindi proposto ricorso in Cassazione, dolendosi, tra gli altri motivi, della violazione del D.P.R. 633/1972, in relazione agli [articoli 21, 52, comma 5, e 54](#), atteso che la **CTR aveva ritenuto inutilizzabile la documentazione prodotta in sede contenziosa** dalla società a sostegno della detraibilità dell'IVA recuperata dall'Agenzia.

Innanzitutto, la Cassazione ha rammentato il disposto di cui al richiamato articolo 52, comma 5, che così recita: *“i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione”*.

Sul punto, la Suprema Corte ha quindi osservato come l'anzidetta norma fosse già stata interpretata dalle Sezioni Unite con la [sentenza n. 45 del 25 febbraio 2000](#) con cui era espressamente stabilito che la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso o comunque di una verifica di **non possedere i libri, i registri, le scritture e i documenti** richiestigli in esibizione poteva determinare la **preclusione** a che gli stessi venissero presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, nel caso di:

- non veridicità o, più in generale, sostanziale **rifiuto di esibizione**, evincibile anche da meri indizi;
- **coscienza e volontà** della dichiarazione stessa;
- **dolo**, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, potesse essere effettuata l'ispezione del documento.

Partendo da tale assunto e riaffermando principi da tempo enunciati, la Corte ha quindi ribadito che, per essere sanzionato con la **perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture**, “il contribuente deve aver tenuto un *comportamento diretto a sottrarsi alla prova*” e, dunque, “capace di far fondatamente **dubitare della genuinità di documenti** che affiorino soltanto in seguito nel corso di giudizio” (ex multis, [Cassazione n. 16536/10](#), n. 1344/2010, n. 415/2013, n. 20487/2013, [n. 8539/2014](#), 15283/2015 e n. 24503/2015).

In tale ottica, la Cassazione ha poi ritenuto che il disposto di cui all'articolo 52, comma 5 ha una **valenza sia probatoria** (“se si rifiuta l'esibizione di regola è perché si ha qualcosa da nascondere e, di regola, si ha qualcosa da nascondere quando si è violata la norma impositiva”) **sia sanzionatoria** “per la violazione dell'obbligo di leale collaborazione con il fisco”. Da ciò consegue come **non siano ravvisabili i presupposti** di applicazione della norma “*allorquando l'indisponibilità sia determinata da colpa, caso fortuito o forza maggiore*” (in tal senso, [Cassazione n. 27556/2009](#)).

In ogni caso, la Corte ha osservato che l'**onere della prova** circa la sussistenza dei presupposti di fatto per la sua applicazione non possa che **incombere su chi la invochi** e, quindi, nel caso di specie, **sull'Ufficio**, che tuttavia **non aveva mai addotto circostanze, neppure indiziarie**, utili a **comprovare la condotta di rifiuto** ingiustificato della contribuente, a confutazione di quanto sostenuto dalla medesima (ossia che i documenti fossero andati distrutti in un incendio).

Per tali ragioni, la Suprema Corte ha **cassato la sentenza impugnata** e rinvia alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, affinché **riesaminasse la fattispecie** e regolasse le spese.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI ➤

Roma Verona