

ACCERTAMENTO

Inutilizzabili solo i documenti non esibiti a fronte di una puntuale richiesta

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

ATTI DI ACCERTAMENTO E RETTIFICA: METODOLOGIE, TERMINI DI DECADENZA E DI SOSPENSIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In tema di accertamento, l'**omessa esibizione** da parte del contribuente dei **documenti** in sede amministrativa determina l'**inutilizzabilità** della successiva produzione **in sede contenziosa** 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.

È questo l'interessante **principio di diritto** sancito dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 3090, depositata ieri 9 febbraio 2021**, la quale si innesta nel solco tracciato dalle **Sezioni Unite** sin dalla **sentenza n. 45/2000**.

La vicenda trae origine da una **verifica fiscale**, cui seguiva la notifica di un **avviso di accertamento** ai fini Ires e Irap, che recuperava a tassazione, ai fini che qui rilevano, **l'ammortamento di beni strumentali**, in quanto effettuato con **coefficienti superiori** a quelli massimi, anche alla luce del fatto che **la società non aveva esibito in sede di verifica i documenti attestanti le modalità di utilizzo dei beni che giustificassero coefficienti più elevati**.

La **Commissione tributaria regionale** della Lombardia, su appello dell'Agenzia delle entrate, riformava la sentenza di primo grado, che aveva dato ragione alla società contribuente, confermando la **legittimità dell'avviso di accertamento impugnato**.

Pertanto, il contribuente proponeva **ricorso in Cassazione**, lamentando, tra gli altri motivi, la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato **l'inutilizzabilità dei documenti prodotti in giudizio in violazione dell'[articolo 33 D.P.R. 600/1973](#)**.

In particolare, questi evidenziava che la CTR della Lombardia avesse errato a ritenere non

utilizzabili i documenti, poiché la disposizione non appena citata ne sancisce l'inutilizzabilità quando il contribuente ha **"rifiutato" di esibirli** durante la verifica, ma il rifiuto presuppone una **specifica esplicita richiesta di esibizione** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Innanzitutto, i giudici di legittimità hanno rammentato l'abrogato regime di **ammortamento accelerato**, previsto sino al 31.12.2007 dall'[articolo 102, comma 3, D.P.R. 917/1986](#) per i beni soggetti ad un più intenso utilizzo, evidenziando che **l'onere della prova del requisito di tale regime speciale di ammortamento grava sul contribuente**.

Ciò detto, la Corte di Cassazione ha affermato che la **doglianza** avanzata dal contribuente è **fondata** alla luce dell'[articolo 33 D.P.R. 600/1973](#), poiché nella specie si era in presenza di una **verifica fiscale**, il quale rinvia a sua volta all'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#).

Quindi, va ribadito il principio già sancito dai giudici di vertice con [ordinanza n. 7011/2018](#), secondo cui **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**.

Inoltre, si rileva che la **Suprema Corte**, con [sentenza n. 10527 del 28.04.2017](#) (cfr., **SS.UU., sentenza n. 45/2000**), aveva già precisato che: 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, 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 del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti**, specificamente richiestigli dall'Amministrazione finanziaria nel corso di un **accesso**, preclude la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa o contenziosa e rende legittimo l'accertamento, solo ove sia **non veritiera, cosciente, volontaria e dolosa**, così integrando un **sostanziale rifiuto di esibizione diretto ad impedire l'ispezione documentale**.