

Processo tributario e ammissibilità della produzione di nuovi documenti in appello
Articolo di Domenico Borsellino 05.08.2005

Sul rapporto tra l'art. 58 del d. lgs. n. 546/1992 e l'art. 32 del DPR n. 600/1973

di Domenico Borsellino

Sommario: 1. I termini del problema - 1.1. Ammissibilità della produzione di nuovi documenti in appello. - 1.2. Inutilizzabilità dei documenti in ipotesi di accertamento a seguito di invio di questionario (invito). - 2. Il contrasto tra le due fattispecie. Possibili soluzioni. - 2.1. Prevalenza della norma procedurale. - 2.2. Prevalenza della norma sostanziale. - 2.3. Considerazioni critiche.

Legislazione: Art. 345 c.p.c. - Art. 415 bis c.p.p. - Art. 52 L. n. 535/1990. - Art. 7 Dl.vo n. 546/1992 - Art. 58 Dl.vo n. 546/1992. - Art. 32 DPR n. 600/1973. - Art. 25 L. n. 28/1999 - Art. 17 L. n. 479/1999. - L. n. 212/2000.

Giurisprudenza: Cass n. 8685/93. - Cass. n. 10182/1996. - Cass. n. 11778/2001 - Cass. n. 2027/2003 - Cass. n. 6232/2003 - Cass. n. 11981/2003.

1. I termini del problema.

La questione che si pone è la seguente: l'Agenzia delle Entrate invia un questionario ex art. 32 del DPR n. 600/1973 ad una società che risponde in modo non esauriente alle richieste dell'amministrazione.

L'Agenzia delle Entrate procede dunque alla notifica di un avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette ed iva e in motivazione dà atto del ricorso al metodo induttivo sulla base del fatto che i rilievi scaturiscono dall'invio di un questionario e dalle contraddizioni ed omissioni da parte della società in sede di risposta alle richieste dell'ufficio.

La società, senza allegazione di ulteriore documentazione a sostegno delle proprie ragioni, impugna l'avviso avanti alla CTP lamentando l'illegittimità dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate ed in particolare il ricorso al metodo induttivo.

La CTP rigetta il ricorso e conferma l'avviso di accertamento.

La società allora propone appello avverso la sentenza dei giudici di prime cure e allega per la prima volta documentazione a giustificazione della propria posizione.

L'Agenzia delle Entrate resiste con comparsa ed eccepisce l'avvenuta decadenza per la società della facoltà di produrre documenti ai sensi e per gli effetti dell'art. 32 del DPR n. 600/1973 come modificato dall'art. 25 della L. n. 28/1999, in quanto tali documenti sono stati prodotti per la prima volta in appello.

Con memoria illustrativa la società ribatte che la norma non si applica alla fattispecie in quanto tale caso rientra nel principio generale di cui all'art. 58 del Dl.vo n. 546/1992.

Di conseguenza si pone all'attenzione dell'interprete il seguente problema: in ipotesi di accertamento derivante da questionario inviato dall'ufficio al contribuente è applicabile il principio generale di cui all'art. 58 del Dl.vo n. 546/1992 oppure sussiste la deroga prevista dall'art. 32 commi 3 e 4 del DPR n. 600/1973.

Il problema non è di poco conto stante il fatto che, sul punto, vi sono pochissimi specifici precedenti giurisprudenziali.

1.1. Ammissibilità della produzione di nuovi documenti in appello.

Il principio sancito dall'art. 58 comma 2 del D.l.vo n. 546/1992 è inequivocabile: a fronte del rigoroso divieto di cui al comma 1 di portare prove nuove in appello - fatto che determinerebbe l'estensione del petitum - è ammessa la facoltà di produrre documenti nuovi non allegati né in sede di contraddittorio pre-accertamento, né in ricorso avverso l'avviso di accertamento.

La Giurisprudenza più recente (Cass. n. 2027/2003) ha precisato che tale facoltà è esercitabile da parte del contribuente anche prescindendo dalla impossibilità per l'interessato di produrre la documentazione nuova in prima istanza per causa a lui non imputabile.

La facoltà di produzione di documenti non può essere esercitata all'udienza di trattazione, perché in questo modo si lederebbe il diritto alla difesa della controparte, la quale si troverebbe, per la prima volta, a dover conoscere di tali nuovi elementi a dover prendere posizione su di essi tardivamente.

Viceversa è ammessa l'allegazione di documenti nuovi, oltre che nell'atto introduttivo del giudizio di secondo grado, anche a mezzo memorie illustrative in quanto, in tal caso, la controparte ha la possibilità di esaminare i nuovi documenti e di esercitare correttamente il proprio diritto di difesa.

È opportuno precisare che, essendo il processo tributario esclusivamente documentale, la disposizione del comma 2 dell'art. 58 del D.l.vo n. 546/1992 opera come una deroga penetrante al principio di cui al comma 1 del medesimo articolo.

In effetti il confine tra prova nuova e documento nuovo può apparire assai labile e di difficile interpretazione.

A ciò si deve aggiungere che, a differenza di quanto disposto dall'art. 345 u.c. c.p.c., come modificato dall'art. 53 della L. n. 535/1990, secondo cui "non sono ammessi nuovi mezzi di prova, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile", l'art. 58 del D.l.vo n. 546/1992 non prevede tale limitazione e, di conseguenza, estende al massimo la facoltà di produzione documentale nuova in secondo grado.

In definitiva nel processo tributario, rispetto al processo civile è ampliata in modo notevole la possibilità di allegare documenti nuovi, in quanto non sussiste la limitazione prevista dall'art. 345 c.p.c.

1.2. Inutilizzabilità dei documenti in ipotesi di accertamento a seguito di invio di questionario (invito).

Il principio dell'inutilizzabilità dei documenti in ipotesi di accertamento a seguito di invio di questionario trae origine normativa dall'art. 32 del DPR n. 600/1973 relativo ai poteri degli uffici finanziari.

La norma sopra menzionata è stata oggetto di una serie di modifiche legislative che, nel corso del tempo ne hanno modificato la portata.

Una di queste modifiche tra le più rilevanti è stata quella introdotta dall'art. 25 della L. n. 28/1999 con cui all'art. 32 del DPR n. 600/1973 sono stati aggiunti i commi penultimo ed ultimo.

I commi aggiunti sono i seguenti:

Comma 3 "le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente in sede amministrativa contestualmente alla richiesta.

Comma 4 "le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri ed i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile".

Tali aggiunte, in particolare quella del comma 4, all'art. 32 del DPR n. 600/1973, decorrenti dal 2000, introducono un criterio temporale (*rectius* un termine decadenziale a pena di inutilizzabilità) ben preciso a fronte del quale il contribuente deve attivarsi.

Detto termine rileva in maniera ambivalente, ed infatti:

A)-un primo termine opera dal momento dell'invio del questionario (detto anche invito) fino al giorno concesso dall'ufficio per la presentazione da parte del contribuente (di regola 30 giorni dall'avvenuta notifica al contribuente dell'invito);

B)-un secondo termine è previsto, come deroga al primo, nel caso di oggettiva impossibilità da parte del contribuente - su cui incombe l'onere della prova - di adempiere alle richieste dell'ufficio. Tale secondo termine scade inesorabilmente con il deposito dell'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa.

La portata innovativa della disposizione è evidente: in ipotesi di attività preventiva e preparatoria all'accertamento da parte dell'ufficio, il contribuente ha la facoltà di provare le sue ragioni e depositare documenti, istanze e quant'altro possa essere utile per giustificare la propria posizione verso le richieste del fisco.

Tale attività deve svolgersi in contraddittorio con l'amministrazione e ha lo scopo di evitare all'Amministrazione finanziaria di porre in essere avvisi di accertamento quando essi potrebbero essere infondati e difficilmente difendibili in eventuali sedi giurisdizionali e di consentire al contribuente di predisporre in tempo utile tutte le sue difese.

Il meccanismo sopra descritto ricalca il procedimento penale e la fase della chiusura delle indagini preliminari.

Infatti a seguito della L. n. 479/1999 è stato introdotto nel nostro codice di procedura penale l'art. 415 bis c.p.p., il quale consente all'indagato di svolgere, entro il termine di decadenza di venti giorni decorrenti dalla notifica dell'avviso di chiusura delle indagini preliminari, le indagini difensive, di richiedere al PM ulteriori indagini e la facoltà di produrre atti e di essere sentito personalmente insieme al proprio difensore.

Come detto in precedenza, il *modus operandi* per il procedimento penale e per quello tributario è molto simile: in entrambi si dà seguito alla realizzazione del principio del contraddittorio.

2. Il contrasto tra le due fattispecie. Possibili soluzioni.

Da un'analisi anche sommaria delle norme descritte nei §§ 1.1. e 1.2. si evince con chiarezza che gli artt. 58 del D.L.vo n. 546/1992 e 32 del DPR n. 600/1973 non si prestano ad una lettura omogenea.

Anzi, sussiste una discrasia tra le due fattispecie, le quali, proprio da un punto di vista temporale, prevedono termini e facoltà antitetici.

Si pone allora il problema evidenziato al § 1. di interpretare le norme sopra indicate in relazione al caso concreto e valutare il criterio di prevalenza nell'ambito di applicazione.

Non v'è dubbio che una lettura unitaria delle norme (il cd. combinato disposto) appare incompatibile, non solo con il senso letterale dei dettati normativi, ma anche con una interpretazione elastica delle norme stesse.

In ordine a tale operazione ermeneutica si pongono due possibili soluzioni improntate al cd. "criterio di prevalenza".

La prima soluzione, denominata "procedurale", individua la prevalenza dell'art. 58 del Dl.vo n. 546/1992 ed è descritta *infra* al § 2.1.

Viceversa la seconda soluzione, denominata "sostanziale", ritiene prevalente l'art. 32 del DPR n. 600/1973 ed è esposta *infra* al § 2.2.

2.1. Prevalenza della norma procedurale.

La prima soluzione ipotizzabile è quella relativa alla prevalenza della norma procedurale, cioè dell'art. 58 del dl.vo n. 546/1992.

Il caso di specie, descritto al § 1 avviene nel corso di un processo tributario, ove è ammessa l'allegazione di documenti nuovi ex art. 58 del Dl.vo n. 546/1992, di conseguenza deve ritenersi possibile per le parti l'allegazione di documenti nuovi in secondo grado, anche in presenza di avviso di accertamento originato da preventivo invio di questionario ai sensi dell'art. 32 del DPR n. 600/1973.

Tale soluzione si fonda su una precisa nozione di accertamento tributario che ricalca la teoria tradizionale in tema di atto amministrativo.

Secondo questa prospettiva l'accertamento tributario, infatti, per la sua natura e per la funzione che lo connota, non costituirebbe una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e di norme giuridiche, da adattarsi col rispetto del contraddittorio, né esprimerebbe un apprezzamento critico in ordine a dati noti a entrambe le parti.

Viceversa l'accertamento tributario si esaurirebbe in un provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione farebbe valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, instaurando così un procedimento nell'ambito del quale la parte creditrice sarà tenuta a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato e i confronti del ricorrente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto. (Cass n. 10812/96; Cass n. 8685/93; Cass. n. 11778/2001 e, infine, Cass. 6232/2003).

Da tale impostazione discende che l'avviso di accertamento ha natura di *provocatio ad opponendum* e che non vi possano essere preclusioni, connesse a norme sostanziali, al diritto alla difesa.

In aggiunta a quanto sopra occorre rilevare che la Giurisprudenza (Cass. n. 11981/2003), in uno dei rari casi in cui ha affrontato la questione, ha ritenuto che "in tema di accertamento delle imposte dirette, la mancata produzione di documenti, da parte del contribuente, in risposta al questionario previsto

all'art.32 del DPR n. 600/1973, non dà luogo a decadenza dalla produzione degli stessi in sede contenziosa, in difetto di ogni previsione, in proposito, negli artt. 32 e 33 del detto decreto, né potendosi estendere all'accertamento delle imposte sui redditi la preclusione, posta in materia di IVA dall'art. 52 del DPR n. 633/1972, all'utilizzabilità in sede amministrativa o contenziosa dei libri, registri, scritture e documenti non esibiti dal contribuente in sede di accessi, ispezioni e verifiche" (Cass. n. 11981/2003).

In definitiva la S.C. ha ritenuto non operante la decadenza di produzione probatoria in sede contenziosa (senza, tuttavia specificare, se tale produzione possa avvenire anche in secondo grado).

2.2. Prevalenza della norma sostanziale.

La seconda tesi è quella della prevalenza della norma sostanziale, ovvero dell'art 32 del DPR n. 600/1973.

Le ragioni a fondamento di tale impostazione sono le seguenti.

Innanzitutto, per le ragioni espresse al § 1.2. l'avviso di accertamento emanato a seguito di invito al contraddittorio con il contribuente esorbita dalla nozione tradizionale di atto amministrativo autoritativo.

Come già evidenziato, il meccanismo preliminare all'emanazione dell'avviso di accertamento, ha, tra le altre, la finalità di consentire al contribuente di prendere immediatamente posizione sui fatti e le circostanze che gli vengono contestati.

La *ratio*, anche a seguito dell'entrata in vigore della L. n. 212/2000 (cd. statuto del contribuente), è quella di garantire fin dall'inizio i diritti del contribuente (e, perché no?, anche quella di evitare all'Amministrazione di emanare atti infondati).

Altra ragione non da poco è la configurazione dell'art. 32 come modificata dalla L. n. 28/1999, quale *lex specialis*, cioè come deroga, circoscritta alle sole ipotesi di invio di invito da parte dell'ufficio, al principio generale di cui all'art. 58 del Dl.vo n. 546/1992.

La sentenza citata al § 2.1. argomenta ex art. 7 del Dl.vo n. 546/1992, ritenendo che le Commissioni Tributarie possono chiedere informazioni, chiarimenti e produzione di documenti al fine di conoscere meglio i fatti rilevanti.

Tuttavia, secondo l'impostazione "sostanzialistica", consentendo sempre e comunque l'allegazione di documenti nuovi, si finirebbe per esautorare e svuotare di significato l'art. 32 del DPR n. 600/1973 e l'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

È da notare che le massime riportate al § 2.1. si riferiscono tutte alla vecchia formulazione dell'art. 32 del DPR n. 600/1973, laddove non era stato ancora introdotto il meccanismo preclusivo.

Tale meccanismo, peraltro, appare sufficientemente garantista delle ragioni del contribuente in quanto, in ogni caso, è costruito sul termine ambivalente (comma 3 e comma 4), e consente al contribuente stesso di produrre prove a suo favore fino al primo grado di giudizio.

2.3. Considerazioni critiche.

In definitiva si possono trarre le seguenti conclusioni:

1)-il principio di cui all'art. 58 del Dl.vo n. 546/1992 è norma di carattere generale e trova applicazione in combinato disposto con l'art. 7 del medesimo decreto legislativo;

2)-il principio di cui all'art. 32 del DPR n. 600/1973 come modificato dall'art. 25 della L. n. 28/1999 introduce un meccanismo nuovo, alla luce del quale il contribuente, prima di ricevere l'eventuale avviso di accertamento, ha facoltà di instaurare un contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate;

3)-tale contraddittorio introduce nel nostro sistema un termine ambivalente che ha natura decadenziale (opera fino alla presentazione del ricorso in primo grado);

4)-la norma di cui all'art. 32 del DPR n. 600/1973 può essere considerata una deroga al criterio generale di cui all'art. 58 del Dl.vo n. 546/1992;

5)-in questo modo viene garantito il diritto alla difesa del contribuente e contestualmente l'Amministrazione può esercitare in modo più corretto il ricorso al metodo induttivo sulla base del preventivo contraddittorio con la parte;

6)-con questo criterio non sarebbero più consentite "tattiche dilatorie" ai contribuenti a danno dell'erario.

(da www.altalex.it)