

L'inutilizzabilità degli elementi non prodotti rilevabile anche d'ufficio - se il contribuente non risponde al questionario inviatogli dall'Agenzia delle Entrate rischia l'automatico accertamento fiscale sul reddito dichiarato?

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 18 Luglio 2008

In nostro precedente intervento

(1) avevamo già avuto modo di commentare la sentenza n. 38 del 13 aprile 2006, con cui la Sezione n. 27 della Commissione tributaria regionale del Lazio aveva confermato l'accertamento induttivo effettuato dall'ufficio, sul presupposto della mancata risposta al questionario, debitamente notificato.

L'indirizzo teso a contrastare il comportamento non fattivo del contribuente era stato già, inoltre, stigmatizzato dalla Corte di Cassazione, con sentenza n. 16049 del 28 aprile 2005, depositata il 29 luglio

2005, che aveva affermato che la mancata risposta al

questionario inviato dall'Amministrazione finanziaria, di per sé, non giustifica il

ricorso

ad accertamento

induttivo

nei

confronti

del

contribuente

(laddove

tale omissione si sia verificata prima dell'entrata in vigore dell'art. 25 della L. 18 febbraio 1999, n. 28 che, al comma 3, espressamente, ha consentito il ricorso ad accertamento induttivo quando il

contribuente

non

abbia

dato seguito agli inviti disposti dagli uffici).

In pratica

- a contrariis - la Corte legittima l'utilizzo dell'induttivo successivamente alla modifica legislativa apportata. Secondo i Supremi l'ufficio

finanziario

ha illegittimamente fatto ricorso all'accertamento induttivo, *“non potendo tale metodo giustificarsi con le ragioni prospettate*

dall'ufficio

e

condivise dalla sentenza impugnata, e cioè la mancata risposta al questionario”.

La Corte richiama la sentenza 5 giugno 2001, n. 8128, secondo cui la mancata risposta al questionario *“non*

può giustificare una rettifica del reddito d'impresa in via

induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 2, lettera d), del

D.P.R.

n.

600/1973,

ove tale omissione - come nella specie è avvenuto -

si

sia

verificata

prima dell'entrata in vigore dell'art. 25 della L. 18 febbraio 1999,

n.

28.

Si deve ribadire che le ipotesi previste dalle lettere

a),

b),

c),

d)

del citato

comma

2,

nel

testo

all'epoca

vigente,

sono

da

considerarsi tassative”.

I pronunciamenti sopra indicati trovano oggi ancora una volta conferma da parte della Cassazione che, con sentenza n. 13511 del 28 marzo 2008, dep. il 26 maggio 2008, ha ritenuto rilevabile d'ufficio, a prescindere da una formale eccezione di parte, l'inutilizzabilità anche in sede giudiziaria della documentazione non esibita dal contribuente all'amministrazione fiscale che ne abbia

fatto richiesta.

PRINCIPI DI DIRITTO

Come è noto, l'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 è stato integrato, a opera dell'articolo 25, comma 1 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, che ha aggiunto al testo originario i commi terzo ("*Le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e 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 contestualmente alla richiesta*") e quarto.

Di converso, è stata aggiunta la lett.d-bis), all'art. 39, comma 2, del D.P.R.n.600/73, consentendo l'utilizzo dell'accertamento induttivo quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, primo comma, nn.3) e 4), del D.P.R.n.600/73 o dell'art.51, secondo comma, nn.3) e 4), del D.P.R.n.633/72.

Parallelamente, ai fini Iva, l'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 633/72 dispone che l'inottemperanza agli inviti comporta l'applicazione delle regole II.DD.

Pertanto, a far data dal 9 marzo 1999, giorno di entrata in vigore delle modifiche normative, la mancata ottemperanza all'invito dell'ufficio è sanzionabile e ciò anche quando l'attività di accertamento riguardi annualità di imposta anteriori all'entrata in vigore della nuova norma, in ossequio al principio secondo il quale siamo in presenza di una norma *procedurale*, destinata a disciplinare le modalità e i limiti dell'esercizio dei poteri degli uffici, e pertanto pur se si applica solo a partire dalla data di entrata in vigore, investe anche gli accertamenti riguardanti annualità anteriori.

Le cause di inutilizzabilità 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 e i registri, dichiarando

comunque contestualmente

di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a

lui

non imputabile.

Inoltre, l'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/72 dispone che *“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 e contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi all'ispezione”*.

Tale norma è applicabile anche ai fini delle imposte sui redditi per l'esplicito richiamo operato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73.

L'assetto normativo tracciato, *“per quanto opportunamente opinabile, non*

sembra

possa

tacciarsi

di

illegittimità costituzionale ove innanzi tutto

”.

Infatti, la stessa Corte di Cassazione – sentenza n. 9127 del 1° febbraio 2006, dep. il 19 aprile 2006 – ha affermato che l'art.52, comma 5, del

D.P.R.

n.

633/1972

(richiamato

dall'art. 33

del

D.P.R. n.

600/1973) va letto ed interpretato “*in coerenza ed*

alla luce del diritto alla difesa, scolpito nell'art. 24 della

Costituzione, e del principio della capacità contributiva (art. 53 della Costituzione). Le norme costituzionali non

impediscono certo di porre

ragionevoli limiti al diritto alla prova, con conseguente tassazione di cespiti che

il contribuente potrebbe dimostrare inesistenti; ma impongono di procedere

)”.

La sentenza n. 13511/2008

Oggi la Corte di Cassazione interviene di nuovo sul tema affermando che *“l’esame del motivo non può, d’altro canto, prescindere dal rilievo che - essendo stata prodotta in giudizio, benché, incontrovertitamente, in precedenza non esibita all’Ufficio, come da sua*

legittima

richiesta

-

la (comunque incompleta) documentazione tesa ad asseverare la data di

avvenuta cessione dei beni strumentali è del tutto inutilizzabile in questa sede,

ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52,

comma

5,

(nella

formulazione ratione temporis applicabile); e ciò, anche

in

assenza

”.

Nella specie, ricorreva, invero, il duplice presupposto, per l'accertamento induttivo, ex art. 55 del D.P.R. n.

633

del

1972:

mancata

risposta

alla richiesta di chiarimenti e omessa dichiarazione. Per la Cassazione, inoltre, “l'Ufficio non

è,

d'altro canto, incorso in illecita praesumptio de praesumpto, posto che il compimento di attività imponibile (vendita beni strumentali) non è stata desunta in via di presunzione ma direttamente comprovata

dalle

acquisizioni

processuali. Ciò, senza, peraltro, considerare che il divieto di doppia presunzione (c.d. praesumptio de praesumpto) attiene esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con altra presunzione semplice e

non

può

ritenersi, invece, violato nel caso in cui da un

”.

Francesco Buetto

17 Luglio 2008

NOTE

(1)

Cfr. BUETTO, [Se il Fisco chiama conviene rispondere](#), in ilcommercialistatelematico.it, febbraio, 2008. I giudici laziali, preso atto che “i questionari Mod. 55 sono stati notificati il 28/06/2001, successivamente quindi alla modifica dell'art. 39 del DPR n. 600/1973, introdotta con l'art.25 della Legge n. 28/1999, e attesa la mancata risposta ai questionari stessi da parte del contribuente,

- ritengono “*pienamente legittimo il ricorso dell'ufficio all'accertamento induttivo, non avendo potuto svolgere concretamente e nel merito l'azione di accertamento in conseguenza della mancata esibizione da parte del contribuente di tutti i dati e documenti contabili richiesta... il contribuente si limita a dedurre che la mancata risposta ai questionari non determina la inattendibilità delle scritture contabili, che, sostiene, deve risultare dalle ispezioni delle scritture stesse, ma non assolve neppure in questa sede all'onere di fornire concreti elementi per contrastare gli accertamenti dell'ufficio, che non ritiene verosimili i dati reddituali dichiarati, in relazione alla potenzialità produttiva dell'impresa e alla percentuale di redditività del settore di attività. Per tutti codesti motivi gli accertamenti impugnati si devono ritenere fondati, senza che rilevi, in contrario, la formale correttezza delle scritture contabili della società, essendo noto in proposito che la tenuta di una contabilità formalmente regolare non preclude all'Amministrazione finanziaria la rettifica dell'imponibile dichiarato, ove, come nella specie, si ritenga attendibilmente che quest'ultimo sia inferiore a quello effettivo*”.

(2)

CAPUTI, L.n. 28/1999: maggiori poteri di accertamento per l'Amministrazione finanziaria e diritto di

difesa, in “ *il fisco*”, n. 10/1999, pag. 3377