
Il questionario non vincola l'Ufficio

di [Antonio Gigliotti](#)

Publicato il 4 Marzo 2014

se il contribuente risponde al questionario del Fisco, tale risposta non vincola il Fisco che può procedere alla rettifica della dichiarazione anche per motivi diversi e prescindendo dai dati acquisiti con le risposte fornite dal contribuente

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il paradigma normativo del procedimento di accertamento della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti, disciplinato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, **non prevede**, quale suo presupposto o momento necessario e indefettibile della serie procedimentale finalizzata alla rettifica, l'invio del questionario di cui all'articolo 32, n. 3, del citato decreto. Laddove però il questionario venga inviato, l'Amministrazione Finanziaria può legittimamente procedere alla rettifica della dichiarazione **anche per motivi diversi e prescindendo dai dati acquisiti con le risposte fornite dal contribuente**. Lo ha precisato la Suprema Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la **sentenza 27 marzo 2013, n. 7701**.

Poteri dell'Ufficio

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, l'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 attribuisce agli Uffici delle imposte la facoltà di:

1. invitare i contribuenti a comparire personalmente o a mezzo di rappresentante per fornire dati e informazioni utili ai fini delle indagini nei loro confronti;
2. invitare i contribuenti a esibire atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;
3. inviare ai contribuenti **questionari** relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti o nei confronti di altri soggetti con i quali essi abbiano intrattenuto rapporti;
4. richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili notizie e documenti, relativi a un certo periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;
5. invitare ogni altro soggetto a esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i

relativi chiarimenti.

Inottemperanza all'invito

Per quanto qui interessa, **l'inottemperanza agli inviti e alle richieste** rivolti dall'Amministrazione Finanziaria:

1. autorizza gli Uffici a procedere alla **rettifica dei redditi** del contribuente, prendendo le mosse dalla constatazione che i fatti richiesti corrispondano a verità o che i documenti richiesti non esistono;
2. **determina l'impossibilità** per il contribuente di **esibire tardivamente** gli atti non forniti all'Ufficio. Tale preclusione fissata dai commi 3 e 4 dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 "*non opera a carico del contribuente che non abbia ottemperato alle richieste rivoltegli nel termine assegnatogli, qualora l'amministrazione non l'abbia previamente avvertito delle conseguenze collegate a tale inottemperanza*" (cfr.Cass. n. 455/2013).

Ne deriva che i dati e i documenti non forniti all'Amministrazione Finanziaria entro il termine indicato nel questionario possono essere comunque utilizzati dal contribuente nella fase contenziosa **se l'Ufficio non lo ha informato** degli effetti preclusivi riconnessi all'inottemperanza.

Quando viene inviato un questionario si innesca un **subprocedimento**, che si compone dei seguenti passaggi:

- fissazione (nel questionario) di un **termine minimo** a carico del contribuente per l'adempimento degli inviti o delle richieste rivoltegli;
- **avvertimento** da parte dell'Ufficio delle conseguenze derivanti al contribuente dall'inottemperanza a detti inviti o richieste (se manca l'avvertimento non scatta la preclusione fissata dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973);
- **risposta** del contribuente che fornisca dati e documenti richiesti oppure **inottemperanza** del medesimo contribuente alle richieste rivoltegli.

Il subprocedimento in questione è volto a favorire il dialogo tra Fisco e contribuente, in vista di un chiarimento delle rispettive posizioni, capace di escludere il contenzioso (Cass. n. 28049/2009), in base a quei canoni di lealtà, correttezza e collaborazione, che sono necessariamente implicati quando siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria (Corte Cost. n. 351/2000).

Cassazione, sentenza n. 7701/13

Con sentenza 27 marzo 2013, n. 7701, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – è intervenuta in materia di accertamento delle imposte sui redditi, chiarendo che il paradigma normativo del procedimento di accertamento della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti, disciplinato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non prevede, quale suo presupposto o momento necessario e indefettibile della serie procedimentale finalizzata alla rettifica, l'invio del questionario di cui all'articolo 32, n. 3, del citato decreto.

Laddove però il questionario venga inviato, l'Amministrazione Finanziaria può legittimamente procedere alla rettifica della dichiarazione anche per motivi diversi e prescindendo dai dati acquisiti con le risposte fornite dal contribuente.

L'Ufficio Finanziario può anche negare la deducibilità dei costi riportati in dichiarazione ove ritenuti non congrui, e ciò anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o di vizi degli atti d'impresa, **spettando al contribuente l'onere della prova circa l'inerenza, la congruità e la diretta imputazione dei costi portati in deduzione con le attività produttive di ricavi imponibili.**

I fatti

La controversia esaminata dai supremi giudici è scaturita dall'impugnazione di un avviso di accertamento avente a oggetto il recupero a tassazione, ai fini IRPEG e ILOR, di minori costi deducibili relativi all'anno 1993, perché in parte ritenuti non documentati e in parte non inerenti.

Nella fase istruttiva dell'accertamento, l'Ufficio Finanziario aveva inviato alla società contribuente (una s.r.l.) un apposito questionario (nella specie, il cosiddetto "modello 55") volto all'acquisizione della documentazione relativa al registro dei beni ammortizzabili e ai costi di *leasing*.

In risposta all'invito la società non aveva prodotto la documentazione richiesta ma solo quella relativa alle provvigioni passive, alle assicurazioni e alle consulenze legali e notarili.

Dal che l'emissione dell'avviso di accertamento oggetto di controversia, che veniva annullato dalla CTP con sentenza successivamente confermata in appello dalla CTR Lombardia.

Ad avviso del giudice di secondo grado infatti:

1. la società aveva assolto compiutamente alla richiesta formulata con il questionario, con la conseguenza che doveva ritenersi infondata l'eccezione dell'Amministrazione Finanziaria di inammissibilità dei nuovi documenti depositati dalla contribuente in sede contenziosa, **non trattandosi di documenti richiesti con il predetto questionario e non prodotti dalla contribuente**, in ordine ai quali rimaneva precluso il deposito e la utilizzabilità nel successivo giudizio;
2. in ogni caso, l'Ufficio, ritenendo insufficienti i dati e i documenti forniti dalla contribuente, **avrebbe dovuto richiedere un'integrazione alla contribuente**, prima di notificare l'avviso;
3. nel merito, l'avviso di accertamento doveva ritenersi viziato, in quanto avente a oggetto la contestazione di indeducibilità di **costi diversi da quelli per i quali era stata formulata richiesta di acquisizione mediante questionario**, e in ordine ai quali **non era stato assicurato alcun contraddittorio con la società verificata**. Alla contribuente, quindi, non era stata data la possibilità di documentare i costi oggetto di nuova contestazione.

Violazione di legge e vizio di motivazione. Ricorso accolto

Avverso la decisione del giudice d'appello l'Ufficio ha proposto **con successo** ricorso per cassazione.

Il Collegio di Piazza Cavour ha cassato l'impugnata sentenza della CTR Lombardia, accogliendo il secondo, il terzo e il quarto motivo di gravame, con i quali l'Amministrazione ha denunciato:

- la violazione degli articoli 32, 38 e 39 del D.P.R. n. 600/1973;
- la violazione dell'art. 2697 c.c.;
- la violazione degli artt. 112, 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 co 1 n. 3) c.p.c., nonché vizio di messa o insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 co 1 n. 5) c.p.c.

A parere dell'Ufficio Finanziario:

- non esiste alcuna disposizione di legge **che obblighi la richiesta, prima della emissione dell'atto impositivo, dell'eventuale documentazione integrativa** qualora sia ritenuta insufficiente quella trasmessa in seguito all'invio del questionario;
- la CTR aveva **illogicamente ritenuto esaustiva la risposta fornita dalla società al questionario**, sebbene con il "mod. 55" fosse stato richiesto alla contribuente il "*registro dei beni ammortizzabili*" e, se esistente, la "*documentazione relativa ai costi di leasing*", mentre la società si era limitata a depositare documenti concernenti i costi per "*provvigioni passive, assicurazioni, e consulenze legali e notarile*";
- la CTR, inoltre, aveva erroneamente fondato la decisione sull'affermazione che l'avviso di accertamento concerneva rilievi diversi dai dati emersi dalla fase istruttoria del procedimento amministrativo, non considerando che, **indipendentemente dalla incompletezza della risposta al questionario**, l'Ufficio era in ogni caso **legittimato a effettuare le verifiche sulla dichiarazione dei redditi e a contestare l'indebita deduzione di qualsiasi costo**, e che gravava unicamente sulla società contribuente la prova della sussistenza delle condizioni per la deducibilità, risultando, in conseguenza, del tutto omesso l'esame dell'eventuale ammissibilità e congruità delle prove documentali prodotte dalla società a giustificazione dei costi dedotti dal reddito sostenuti nell'esercizio.

Motivi della decisione

Ebbene, nel caso di specie, l'attività di controllo da parte dell'Ufficio era stata condotta mediante l'invio del cosiddetto questionario ("modello 55"), previsto dall'articolo 32, comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600/1973, quale mezzo istruttorio finalizzato all'acquisizione di informazioni utili per l'attività di controllo e di accertamento.

In tema di ammissibilità dei dati e delle notizie forniti dal contribuente, l'articolo 25, comma 1, della Legge 28/1999, che ha integrato l'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 ("*Poteri degli uffici*"), ha previsto che:

- "*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*".

Non solo. In ipotesi di contribuente titolare di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, la citata disposizione del 1999 ha introdotto un'ulteriore e grave misura sanzionatoria in caso di **omessa risposta a fronte di un questionario o invito**, prevedendo all'articolo **39** ("*Redditi determinati in base alle scritture contabili*"), **comma 2, lettera d) - bis, D.P.R. n. 600/1973** la potestà dell'Ufficio delle imposte:

1. di rideterminare il reddito sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti o venuti a sua conoscenza**, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti;
2. di avvalersi anche di presunzioni cosiddette “**super semplici**”, cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Alla luce del descritto quadro normativo, e con riferimento al caso di specie, i giudici di legittimità hanno chiarito, relativamente all'accertamento del reddito d'impresa, che l'ente impositore è **vincolato unicamente** alle disposizioni in materia di imposizione diretta previste dal TUIR sulla determinazione dell'imponibile fiscale, non essendo previsti altri vincoli né tanto meno ulteriori obblighi procedurali.

Ne deriva che non è censurabile l'operato dell'Ufficio accertatore **qualora non ritenga opportuno richiedere un'integrazione dei dati**, eventualmente lacunosi, forniti dal contribuente con la risposta al questionario, non incombendo normativamente alcun obbligo di condotta a riguardo.

Inoltre, le disposizioni in materia di accertamento e controlli, rubricate al titolo IV del D.P.R. 600/1973, **non prevedono l'invio di un questionario e di un invito** quale suo presupposto o momento necessario e indefettibile della serie procedimentale finalizzata alla rettifica, ben potendo l'Ufficio Finanziario procedere a rettifica della dichiarazione **anche per motivi diversi e prescindendo dai dati acquisiti con le risposte fornite dal contribuente al questionario**.

Ne consegue che la **difformità** tra dati richiesti con un questionario e le contestazioni mosse con l'avviso di accertamento:

- **non è causa di nullità dell'atto;**
- **né impedisce alla società contribuente di fornire la prova giustificativa dei costi fiscalmente dedotti.**

“Se infatti – si legge in sentenza - la mancata richiesta ed acquisizione di ulteriori dati da parte dell'Ufficio, nella fase istruttoria del procedimento amministrativo, non impediva certamente alla società di fornire – salvo il limite di cui all'art. 32, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, aggiunto dall'art. 25 della legge 18 febbraio 1999 n. 28 – le idonee prove giustificative dei costi inerenti anche nel corso del giudizio di opposizione all'avviso di accertamento (...), occorre evidenziare come l'avviso di accertamento correttamente si limitava a contestare la indeducibilità dei costi non documentati o privi del requisito della inerenza, in quanto, l'onere della prova dei presupposti dei costi e degli oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del d.P.R. n. 597 del 1973 e del d.P.R. n. 598 del 1973, che del d.P.R. n. 917 del 1986, incombe al contribuente il quale è tenuto altresì a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa, ove sia contestata dalla Amministrazione finanziaria anche la congruità dei dati relativi a costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, in difetto di tal prova essendo legittima la negazione della deducibilità di parte di un

costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa" (cfr. Cass. Sez. 5, n. 4554/2010 e n. 26480/2010).

4 marzo 2014

Antonio Gigliotti