
Vecchio sintetico, scostamento anche non consecutivo

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 14 Luglio 2018

Il fondamento normativo del vecchio accertamento sintetico consentiva all'ufficio finanziario, in base ad elementi e circostanze di fatto certi ed indipendentemente da una previa rettifica analitica, di determinare sinteticamente il reddito complessivo netto delle persone fisiche, tutte le volte che tale reddito accertabile si discostava per almeno un quarto da quello dichiarato e tale situazione permaneva per due o più periodi d'imposta. Molte sentenze si sono susseguite su questo tema fino ad oggi: la Corte di Cassazione ha confermato che il vecchio accertamento sintetico non necessitava dello scostamento consecutivo

Con l'**ordinanza n. 12397 del 21 maggio 2018**, la Corte di Cassazione ha confermato che il vecchio [accertamento sintetico](#) non necessitava dello scostamento consecutivo.

"In tema di accertamento delle Imposte sui redditi, l'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, nel prevedere che l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con decreto del Ministero delle Finanze, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta, non richiede che, necessariamente, tali periodi siano consecutivi o anteriori a quello per il quale si effettua l'accertamento" (Cass. ord. n. 25645/16, contra 7147/16 citata dalla CTR, che è rimasto precedente isolato, come evidenziato da Cass. ord. n. 3768/18, vedi, inoltre, Cass. 25645/16, 15967-8/16).

Nel caso di specie, l'ufficio ha determinato induttivamente il maggior reddito complessivo in relazione agli elementi indicativi di [capacità contributiva](#) riferiti agli oneri di gestione di una imbarcazione avente il costo complessivo di € 1.135.000,00, agli oneri di gestione dell'immobile adibito ad abitazione secondaria, a n. 2.794 ore di servizio prestate da un collaboratore professionale e alle quote d'incremento patrimoniale derivanti dalle spese sostenute con il riconoscimento dei disinvestimenti rilevati, attualizzando il valore, per gli anni in contestazione, delle voci riferite al 2009 e 2010, "secondo una criteriologia consentita dalla normativa vigente *ratione temporis*, che tendeva ad evidenziare

l'esistenza di una ulteriore capacità contributiva che pur esplicitasi negli anni immediatamente successivi a quelli in contestazione era sussistente negli anni oggetto di controversia".

Nota

Il fondamento normativo del vecchio accertamento sintetico trovava fondamento nell'[art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973](#), che consentiva all'ufficio finanziario, in base ad elementi e circostanze di fatto certi ed indipendentemente da una previa rettifica analitica, di determinare sinteticamente il reddito complessivo netto delle persone fisiche, tutte le volte che tale reddito accertabile si discostava per almeno un quarto da quello dichiarato e tale situazione permaneva per due o più periodi d'imposta.

Sul punto specifico, ricordiamo ancora che con la sentenza n. 237 del 21 ottobre 2008 (dep. il 9 gennaio 2009), la Corte di Cassazione aveva già affermato che *"dalla interpretazione letterale della norma non si ricava che i due o più periodi di imposta devono essere consecutivi, nè che essi devono essere necessariamente anteriori a quello per il quale si effettua l'accertamento, essendo sufficiente, secondo la disposizione in esame, che il reddito dichiarato non risulti congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta"*.

La Corte è partita dal dettato normativo: nessun riferimento alla sussistenza della consecutività. In pratica, si può prendere a riferimento il 2004 e il 2006, ovvero annualità chiuse con il condono e annualità aperte (2002 e 2004). In senso conforme C.M. n. 12/2010.

Ancora di recente, con l'ordinanza n.14405 del 16 giugno 2016, depositata il 14 luglio 2016, la Corte di Cassazione ha affermato che lo scostamento biennale, necessario per la legittimità del vecchio accertamento sintetico, non comporta la nullità dell'accertamento relativo al secondo periodo d'imposta, qualora l'accertamento relativo al primo periodo d'imposta scenda sotto soglia sintetica.

Osserva la Corte che nel caso di specie, la C.T.R., erroneamente, *"ha ritenuto sufficiente a fare venire meno il presupposto dell'accertamento sintetico, da un lato, una pronuncia di merito, neppure passata in giudicato, emessa per l'annualità precedente del 2007 (comportante una riduzione del maggior reddito accertato, che avrebbe fatto di per sé venire meno il presupposto dello scostamento per almeno due annualità), e, dall'altro lato, la stessa natura di uno dei beni-indice (individuati dai decreti ministeriali attuativi della normativa), un appartamento adibito ad abitazione principale, oltre il fatto, genericamente illustrato, che l'acquisto dell'autovettura, del valore di € . 60,000,00, era stato "alimentato da*

indebitamento".

Detta sentenza merita attenzione in quanto ha, di fatto, ritenuto che l'eventuale venir meno dei presupposti per una annualità (nel caso di specie con una sentenza non ancora passata in giudicato) non fa venir meno l'accertamento per l'altra annualità, discostandosi da un recente precedente (ricordiamo, infatti, che con la sentenza n.21995 del 28 ottobre 2015, la Corte di Cassazione ha affermato che il vecchio accertamento sintetico è legittimo quando sono presenti contemporaneamente tre presupposti fondamentali:

- 1) sussistenza, in capo al contribuente, di "elementi e circostanze di fatto certi", consistenti nella disponibilità dei beni o servizi descritti dal D.M. 10 settembre 1992;
- 2) uno scostamento del reddito accertabile mediante il redditometro di "almeno un quarto da quello dichiarato";
- 3) la non congruità del reddito dichiarato rispetto a quanto ricostruito dagli Uffici "per due o più periodi di imposta".

Quindi, per la Corte, *"requisito indispensabile, al fine di legittimare il ricorso all'utilizzo del redditometro, è lo scostamento riguardante "due o più periodi di imposta", requisito richiesto in ossequio" del principio logico secondo cui, se alla disponibilità di un certo bene consegue di necessità il suo mantenimento economico, tale situazione, salvo casi eccezionali, non si risolve in eventi occasionali, ma, al contrario, implica una serie di spese che presuppongono redditi a tal fine capienti, da valutare in un ambito temporale pluriennale".*

Nel caso di specie, *"avendo la C.T.R. ritenuto giustificati, quanto al S. M., gli esborsi per tutti gli anni dal 2001 al 2004, tanto da annullare "la parte degli accertamenti ...concernenti le quote di reddito, conseguenti al calcolo sulla base delle spese negli anni 2001 compreso e seguenti, imputate al 1999 ed al 2000", ed avendo altresì ritenuto "presuntivamente dimostrata la disponibilità per l'effettuazione della spesa relativa al 1999", così da annullare in toto l'atto impositivo concernente il 1999, la stessa Commissione avrebbe dovuto affermare l'inammissibilità della procedura sintetica di accertamento adottata dall'Ufficio, atteso che, nella specie, risultava la non congruità di un solo periodo d'imposta, l'anno 2000".*

E ancora di recente, con l'ordinanza n. 315 del 10 gennaio 2018, gli Ermellini, richiamando precedenti pronunce, hanno confermato la legittimità dell'accertamento sintetico, di cui al vecchio art. 38, del D.P.R. n. 600/73, operato in forza dello scostamento relativo anche ad altra annualità per la quale era intervenuta la decadenza dal potere impositivo.

In particolare, viene richiamata l'ordinanza n. 28171/2017, che ha già avuto modo di rilevare, alla luce dei principi fissati dalla sentenza n.26541 del 5 novembre 2008, che *"l'Ufficio non è tenuto a procedere all'accertamento contestualmente per due o più periodi d'imposta per i quali ritenga che la dichiarazione non sia congrua; tuttavia il relativo atto deve contenere, per un determinato anno d'imposta, la pur sommaria indicazione delle ragioni in base alle quali la dichiarazione si ritiene incongrua anche per altri periodi d'imposta, così da legittimare l'accertamento sintetico"*.

Gianfranco Antico

14 luglio 2018