
Redditometro: sono legittimi i decreti retroattivi

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 19 Giugno 2013

per il vecchio redditometro (ed anche per il vecchio accertamento sintetico) è legittimo utilizzare retroattivamente i decreti ministeriali che pubblicano i coefficienti reddituali, parola di Cassazione

Con la sentenza n. 13776 del 31 maggio 2013 (ud. 9 maggio 2013) la Corte di Cassazione ha confermato, ancora una volta, la legittimità dell'applicazione retroattiva dei decreti ministeriali. Tale sentenza si pone sul solco di ulteriori precedenti pronunce (da ultimo, n. 26437/2010, secondo cui *“E’ infatti giurisprudenza consolidata di questa Corte v, Cass. nn. 12731/2002, 14161/2003, 1797/2005, 19403/2005 che in tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla rettifica, con metodo sintetico, del reddito complessivo sulla scorta di elementi e circostanze di fatto certi, utilizzabili anche dal Ministero delle finanze per la fissazione dei coefficienti presuntivi ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, consente il riferimento a redditometri contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente ai periodi d'imposta da verificare, senza porre problemi di retroattività, poichè il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, sul quale non viene ad incidere il momento della elaborazione”*).

La sentenza

La rettifica del reddito con metodo sintetico, in base al c.d. redditometro di cui ai decreti ministeriali, non determina alcun problema di retroattività, essendo stato in tali termini disciplinato il potere di accertamento, sul quale il momento di elaborazione del redditometro non incide.

“Questa Corte ha ripetutamente affermato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, e con riguardo alla rettifica, con metodo sintetico, del reddito complessivo delle persone fisiche, è legittima l'applicazione degli indici e coefficienti presuntivi di reddito (cosiddetto redditometro), stabiliti nel D.M. 10 settembre 1992, e D.M. 19 novembre 1992, ai redditi maturati in epoca anteriore alla entrata in vigore degli stessi, attesa la natura esclusivamente procedimentale degli strumenti normativi secondari, la cui emanazione è prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, a fini esclusivamente accertativi e probatori. Sicchè di essi è escluso ogni carattere sostanziale, non contenendo alcuna norma per la determinazione del reddito (v. Cass. n. 15045/00; n. 11611/01; n. 11607/01; n. 6032/02; n. 11680/02; n. 12731/02)”.

In sostanza, prosegue la Corte, *“le modificazioni introdotte con la L. n. 413 del 1991, alla disciplina originaria contenuta nell'art. 38 cit., nulla hanno cambiato sul punto che qui interessa, nel senso che le norme di natura sostanziale continuano a essere contenute, agli specifici fini, nel T.U.I.R., mentre le norme procedurali, che costituiscono lo strumento normativo attraverso il quale si dispiega l'attività accertatrice, continuano a loro volta a essere contenute nel D.P.R. n. 600 del 1973. L'art. 38, prevede la possibilità che l'Amministrazione emani decreti ministeriali per disciplinare la valutazione in concreto di beni posseduti dal contribuente nel momento in cui l'ufficio prende in esame la dichiarazione al fine di verificarne l'attendibilità con riferimento alla capacità contributiva ed, in pratica, i decreti ministeriali servono esclusivamente a fini accertativi e probatori e non possono considerarsi di natura sostanziale, poichè non contengono norme per la determinazione del reddito. Discende che la natura procedimentale delle dette norme secondarie consente di ritenere legittima la previsione che estende la loro applicabilità a periodi precedenti a quello della loro formulazione (da ultimo, Cass. 8287/2013)”*.

Analisi della problematica

Un filone giurisprudenziale degno di attenzione investe la legittimità dell'applicazione retroattiva dei decreti ministeriali.

Proponiamo, quindi, una carrellata delle sentenze più interessanti, anticipando subito, comunque, che il primo indirizzo della giurisprudenza di merito formatosi, che ha ritenuto illegittima l'applicazione dei decreti ministeriali del 1992 ai periodi d'imposta anteriore all'entrata in vigore degli stessi, è stato ormai *cassato* più volte dalla Corte di Cassazione, tanto da ritenerlo ormai superato dall'indirizzo opposto e prevalente che ritiene applicabile i DD.MM. del 1992 ai periodi d'imposta pregressi, sulla base della constatazione che il potere dell'ufficio di determinare sinteticamente il reddito sulla scorta di elementi e circostanze di fatto certi utilizzabili anche dal Ministro delle finanze per la fissazione di coefficienti presuntivi ai sensi dell'art. 38 c. 4 del DPR 600/73, consente il riferimento a redditemetri contenuti in D.M. successivi, senza porre problemi di retroattività, poichè il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, rispetto al quale non viene ad incidere il momento dell'elaborazione.

In altri termini, il potere di accertamento trae fondamento dal richiamato articolo 38, comma 4, del DPR n. 600 del 1973, rispetto al quale i decreti ministeriali del 1992 (10 settembre e 19 novembre) rappresentano solo la fase procedurale attraverso i quali si individuano e valutano gli elementi su cui basare l'accertamento.

Peraltro, la Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 297 del 2004 ha statuito che la riserva di legge *"va intesa in senso relativo, ponendo al legislatore l'obbligo di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa (v. sentenze n. 7 del 2001, n. 215 del 1998 e n. 111 del 1997)"*. Da ciò ne consegue che è stata rispettata la riserva di legge in quanto l'articolo 38 *"stabilisce che il*

regolamento deve prendere in considerazione elementi e circostanze di fatto certi e fissa delle linee direttive a cui si deve attenere l'accertamento compiuto tramite regolamento perchè lo stesso sia valido (deve scostarsi di almeno un quarto da quanto dichiarato per almeno due periodi imposta), con salvezza della prova contraria del contribuente".

Sent. n. 2510 del 24 novembre 1999, dep. il 6 marzo 2000, della Corte di Cassazione

Il potere dell'ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi, in base all'art. 38, c. 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, dunque, consente il riferimento a "redditometri" anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi in materia non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazione di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione.

Sent. n. 7802 del 17 febbraio 2000, dep. l'8 giugno 2000, della Corte di Cassazione

È legittima l'applicazione del redditometro (DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 settembre 1992) determinata dall'intestazione (anche solo formale) di un natante.

Sent. n. 11607 del 15 dicembre 2000, dep. l'11 settembre 2001, della Corte di Cassazione

Il potere dell'Ufficio impositore di determinare sinteticamente il reddito consente il riferimento a "redditometri" contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo di imposta da verificare, senza porre problemi di retroattività, poiché il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, rispetto al quale non viene ad incidere il momento dell'elaborazione. Ritiene il "Collegio di dover dare continuità - in assenza di argomentazioni di segno contrario - all'indirizzo di questa Corte (fra le più recenti, Cass. nn. 13972 e 11300/2000), secondo cui il potere dell'Ufficio impositore di determinare sinteticamente il reddito sulla scorta di elementi e circostanze di fatto certi, utilizzabili anche dal Ministro delle finanze per la fissazione di coefficienti presuntivi ai sensi dell'art. 38, comma 4 del D.P.R. n. 600/1973, consente il riferimento a redditometri contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo d'imposta da verificare, senza porre problemi di retroattività, poiché il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, rispetto al quale non viene ad incidere il momento dell'elaborazione (v. anche Cass. n. 2510/2000, con ulteriori richiami). Né la soluzione è destinata a mutare - nonostante la contraria opinione talora espressa dalla giurisprudenza tributaria di merito -, con riguardo ai redditometri successivi alla citata L. n.

413/1991, non risultando, in particolare, ipotizzabile la violazione della riserva di legge in materia impositiva (art. 23 Costituzione) e del generale principio d'irretroattività della legge (art. 11, disp. legge in gen.), poiché deve distinguersi fra i contenuti dell'obbligo di dichiarazione del contribuente - in realtà innovati dall'art. 1, L. cit. attraverso la modifica dell'art. 2, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 - e la individuazione di ulteriori elementi indicativi della capacità contributiva. Difatti, l'obbligo del contribuente, appositamente sanzionato (artt. 46 segg. D.P.R. n. 600/1973 cit.) è quello di presentare una dichiarazione corretta e fedele, rispetto a cui il potere di rettifica in via sintetica dell'Ufficio risulta normativamente limitato dal riferimento ad elementi e circostanze di fatto certi; e sono questi ultimi che, come possono essere considerati dai decreti ministeriali per ricavarne coefficienti presuntivi di redditività, così possono essere tenuti *presenti dall'Ufficio impositore, in un contesto normativo che si rivela, per l'aspetto in esame, in realtà immutato. Tutto ciò, come ben s'intende, sotto il profilo probatorio, con salvezza per il contribuente di offrire la prova del contrario, anche limitatamente al quantum*".

Sent. n. 12285 del 23 febbraio 2001, dep. il 5 ottobre 2001, della Corte di Cassazione

Il potere dell'ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, dunque, consente il riferimento a redditemetri anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi in materia non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di pertinenza del caso in esame, in mancanza di circostanze di segno contrario, di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo di elaborazione.

Sent. n. 11611 del 25 dicembre 2000, dep. l'11 settembre 2001, della Corte di Cassazione

Il potere dell'ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi, in base all'art. 38, c. 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, dunque, consente il riferimento a redditometri anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi in materia non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di pertinenza del caso in esame, in mancanza di circostanze di segno contrario, di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo di elaborazione. È stato osservato, con una giurisprudenza consolidata (cfr. in tali sensi Cass. sentenze n. 12843 del 1995, n. 8192 del 1998 e più recentemente n. 2510 del 2000), che il potere dell'ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi, in base all'art. 38, c. 4, del D.P.R. n. 600/1973, implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, dunque, consente il riferimento a redditometri " *anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi in materia non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazione di pertinenza nel caso in esame, in mancanza di circostanze di segno contrario, di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione*" (Cass. sent. n. 2510/2000). In verità, "questa impostazione merita di essere condivisa dal momento che: a) certamente, il cosiddetto redditometro viene emanato sulla base di una norma primaria contenuta nell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, ed è un provvedimento che ha come destinatari gli uffici tributari che devono procedere alla ricostruzione del reddito utilizzando uno strumento che, per le sue caratteristiche e natura, dia una tendenziale affidabilità, anche al fine di ridurre il contenzioso; b) questo strumento, però, non incide direttamente sulla determinazione del reddito, in quanto non afferisce né alla individuazione dei presupposti della base imponibile o della imposta, né alla individuazione di altri elementi significativi del rapporto tributario e della obbligazione tributaria molto più semplicemente, il cosiddetto redditometro (la cui fonte si ritrova in una norma sull'accertamento, e quindi in una norma strumentale) assegna un potere probatorio dettagliato e specifico, da esercitare in maniera omogenea ed uniforme (a tutela dei contribuenti) allorché emergono elementi significativi che devono essere valutati dalla Amministrazione. Più in particolare, il decreto ministeriale contenente il redditometro (che ha la sua legittimazione, in una norma primaria, valutata positivamente anche dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 283 del 1987), più che espressione di un potere normativo, costituisce espressione di una funzione amministrativa di indirizzo, giustificata dalla necessità di garantire una valutazione trasparente ed imparziale su beni che indicano inevitabilmente una capacità contributiva per una ricchezza consumata, e che potrebbero, in mancanza di strumenti di carattere generale, essere valutati arbitrariamente; c) la valenza del cosiddetto redditometro, allora, si coglie propriamente sul piano della valutazione probatoria, ove nulla impedisce che il contribuente possa fornire una prova contraria o che il giudice possa ridimensionare il risultato dell'accertamento, per cui in un tale contesto nessun ostacolo può seriamente configurarsi alla applicazione retroattiva di questo strumento, che si limita ad individuare determinati beni ed a fornirne una valutazione tendenzialmente oggettiva, trasparente ed uniforme".

Sent. n. 2123 del 28 giugno 2001, dep. il 14 febbraio 2002, della Corte di Cassazione

Le norme introdotte con il D.P.C.M. 21 dicembre 1990 non sono norme tributarie sostanziali, ma norme procedurali, perché regolano le modalità di esercizio del potere, di cui limitano la discrezionalità, vincolandola a criteri predeterminati; si tratta di normazione secondaria, ma adottata in conformità alla riserva relativa di legge ex art. 23 della Costituzione e uniformemente efficace per tutti gli uffici; si tratta, dunque, di norme di organizzazione, che si riflettono solo in senso garantistico sui rapporti giuridici sostanziali che sono ancora sottoponibili ad accertamento tributario.

Sent. n. 8272 del 14 marzo 2002, dep. il 7 giugno 2002, della Corte di Cassazione

La censura di carenza di motivazione dei decreti ministeriali, in quanto atti amministrativi, in forza dell'art. 3 della L. n. 241/1990, è priva di fondamento perché trattasi di atti a contenuto generale per i quali la stessa disposizione invocata dal ricorrente (art. 3 c. 2) esclude l'obbligo della motivazione. Anche la censura relativa alla pretesa errata applicazione retroattiva degli indici di capacità contributiva (motivo n. 2), appare priva di fondamento. Questa Corte ha ripetutamente chiarito che *"il potere dell'ufficio impositore di determinare sinteticamente il reddito sulla scorta di elementi e circostanze di fatto certi, utilizzabili anche dal Ministero delle finanze per la fissazione di coefficienti presuntivi, ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, consente il riferimento a redditemetri contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo di imposta da verificare, senza porre problemi di retroattività, poiché il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, sul quale non viene ad incidere il momento della elaborazione. Le medesime considerazioni si attagliano ai redditemetri successivi alla legge n. 413 del 1991, non risultando, in particolare, ipotizzabile la violazione della riserva di legge in materia impositiva, di cui all'art. 23 della Costituzione, né del principio di irretroattività della legge di cui all'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale"* (sent. n. 11607/2001; conf. n. 11611/2001, n. 8372/2001, n. 15045/2000, n.

13415/2000, n. 12843/1995). Né l'applicazione retroattiva pregiudica in alcun modo il diritto di difesa del contribuente (come pure eccepisce il B.). Infatti, *"la determinazione del reddito effettuata sulla base della applicazione del cosiddetto redditemetro (nel caso di specie D.M. 10 settembre 1992 e D.M. 19 novembre 1992) non impedisce al contribuente di dimostrare, in modo concreto, che egli possiede un reddito inferiore, poiché le presunzioni poste dal redditemetro sono soltanto relative e non assolute. La prova contraria non è limitata a quella prevista dal quinto comma dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (e cioè che il maggior reddito accertato è costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta), ma è consentito dimostrare che il reddito presunto sulla base del coefficiente non esiste o esiste in misura inferiore"* (Cass. n. 11300/2000; conf. nn. 656/1996, 33/1996, 12843/1995).

Sent. n. 12731 del 8 aprile 2002, dep. il 30 agosto 2002, della Corte di Cassazione

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il potere dell'ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi, in base all'art. 38, c. 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, pertanto, legittima il riferimento a redditemetri anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi in materia non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazioni indipendenti dal tempo dell'elaborazione.

Sent. n. 14161 del 25 marzo 2003, dep. il 24 settembre 2003, della Corte di Cassazione

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il potere dell'Ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi, in base all'art. 38, c. 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, pertanto, legittima il riferimento a redditometri anche se contenuti in decreti ministeriali successivi. Non si tratta, infatti, di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazione della pertinenza di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione. Grava perciò sul contribuente che contesti l'applicazione di tali coefficienti l'onere di dimostrare in concreto che il proprio reddito effettivo è diverso ed inferiore a quello scaturente dalle presunzioni adottate dall'ufficio. Costituisce giurisprudenza costante di questa Corte che *"è legittima l'applicazione agli anni anteriori dei coefficienti presuntivi di reddito adottati a sensi dell'art. 1, della L. n. 413/1991, posto che, rimanendo sul piano dell'accertamento e delle prove, l'applicabilità dei cosiddetti redditometri agli anni anteriori deve ritenersi insita nell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973: così Cass. 9 ottobre 2000, n. 13415. Nello stesso senso, Cass. 21 novembre 2000, n. 15045, 11 settembre 2001, n. 11607, 20 giugno 2001, n. 8372, 4 settembre 2001, n. 11366, 11 settembre 2001, n. 11611, 30 agosto 2002, n. 1273P"*. La giurisprudenza citata ritiene che anche nel vigore della L.

n.

413/1991 l'Amministrazione possa applicare i coefficienti presuntivi di reddito, a mò di norme del procedimento amministrativo, anche negli anni pregressi, fermo restando il potere del contribuente di contrastare le presunzioni relative e di dimostrare il reddito effettivo. Devesi pertanto riaffermare che, dinanzi all'applicazione dei coefficienti emanati in virtù della L. n. 413/1991 negli accertamenti relativi agli anni precedenti, il contribuente non può limitarsi ad eccepire l'irretroattività dei medesimi o l'illegittima applicazione dei decreti ministeriali applicativi, ma deve dimostrare in concreto che il proprio reddito effettivo è diverso ed inferiore a quello scaturente dalle presunzioni adottate dall'ufficio impositore.

19 giugno 2013

Gianfranco Antico