
L'onere della prova in caso di accertamento sintetico

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 12 Gennaio 2015

in caso di accertamento sintetico o redditometrico l'onere della prova si inverte cioè grava sul contribuente, il quale deve dimostrare che le presunzioni del Fisco non sono veritiere (Giovambattista Palumbo Fiammetta Poltronieri)

L'onere probatorio a carico del contribuente, come prevede l'art. 38 DPR 6001/73, consiste non nella dimostrazione del possesso di redditi astrattamente idonei all'acquisto di un bene, ma nel fatto che gli incrementi patrimoniali contestati dall'ufficio siano in effetti stati sostenuti con quegli specifici redditi esenti o già tassati all'origine. In conseguenza di ciò, con la sentenza n. 1119/6/2014, depositata il 06.10.2014, la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze ha respinto i ricorsi riuniti di due coniugi avverso gli avvisi di accertamento sintetici emessi dall'Agenzia delle Entrate.

I fatti in causa

Con ricorsi riuniti dalla CTP di Firenze, due coniugi impugnavano gli avvisi con cui l'Agenzia delle Entrate accertava maggiori redditi ai sensi dell'art. 38.4 comma, DPR n. 600/73 per gli anni di imposta 2007 e 2008, contestando un'incompatibilità della capacità contributiva con le posizioni reddituali dichiarate nei due anni di imposta.

Gli atti di impugnazione dei contribuenti erano affidati a due motivi di ricorso:

1. Con il primo motivo, i contribuenti eccepivano che, nel ricalcolare il maggior reddito derivante dal possesso dell'imbarcazione, l'Ufficio avesse sommato all'importo derivante dall'applicazione degli indici di capacità contributiva quello relativo alle rate del leasing, calcolando così ai fini impositivi il possesso dell'imbarcazione due volte.
2. In secondo luogo veniva lamentata l'assenza dei presupposti per l'accertamento c.d. sintetico in quanto in uno dei due anni di imposta non sarebbe stato presente lo scostamento superiore ad un quarto richiesto dalla legge tra redditi dichiarati e ricalcolati: difatti nel 2008 la moglie risultava aver percepito una ingente somma dalla vendita di un terreno di proprietà della società semplice di cui la stessa era socia.

3. Inoltre e più in generale entrambi i coniugi disponevano di ingenti somme derivanti da donazioni del padre della signora.

Si costituiva l'Ufficio ribadendo la legittimità della pretesa.

In particolare, in merito al primo motivo di ricorso, l'ufficio rilevava come i due aspetti dovessero essere entrambi considerati quali indici di ricchezza per espressa previsione legislativa, seppure con modalità diverse.

Difatti, al fine di consentire agli Uffici di procedere ad accertamento sintetico, in base a parametri certi ed uniformi, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha individuato indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggior reddito in relazione alla disponibilità da parte del contribuente di beni e servizi indicatori della capacità contributiva.

I beni ed i servizi sintomatici della potenzialità contributiva sono quelli illustrati dalla tabella allegata al D.M. del 10/09/1992, quando gli stessi si trovino nella "disponibilità" della persona fisica, che, a qualsiasi titolo od anche di fatto, utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi ovvero supporta in tutto o in parte i relativi costi.

L'accertamento sintetico prende dunque in considerazione i beni "significativi" sotto due punti di vista:

- dell'incremento patrimoniale, ovvero della necessità di un certo reddito per acquistare quei beni, reddito che quindi si presume nella disponibilità del contribuente, salvo prova contraria da parte dello stesso;
- della disponibilità patrimoniale per mantenere i predetti beni: sotto questo punto di vista vale il discorso anzidetto, secondo cui il calcolo viene effettuato considerando che, se una persona acquista una macchina dal valore di euro 40.000, si presume in grado di soddisfare tutta una serie di altri bisogni, che, quindi, rientrano nel calcolo della ricchezza a disposizione della persona, che avviene tramite i coefficienti ministeriali.

Nel caso di specie la disponibilità dell'imbarcazione era venuta anzitutto in rilievo sotto il profilo della disponibilità patrimoniale per mantenerla; da questo punto di vista, oltre ai costi strettamente di mantenimento della barca, nel calcolo rientrava allora anche quello che, presumibilmente, è lo standard di vita di una persona che decide di comprare una barca.

In secondo luogo doveva essere considerata anche la ricchezza effettivamente uscita per acquistare la barca, l'esborso sostenuto dal contribuente.

Nel caso di specie, poiché l'acquisto era avvenuto a rate, anziché in un'unica soluzione, veniva inoltre considerato l'esborso di ricchezza per sostenere la rata.

Quindi non ricorreva alcuna doppia imposizione, applicandosi semplicemente i parametri legislativi.

In merito alla seconda eccezione, infine, l'Ufficio evidenziava che la disponibilità di somme sui propri conti correnti, o da vendite di propri beni, non è sufficiente se non si prova che è con tali proventi che il tenore di vita viene sostenuto.

Difatti l'onere probatorio posto in capo ai contribuenti dall'art. 38 DPR 600/73 consiste non nella dimostrazione del possesso di redditi in astratto idonei all'acquisto, ma del fatto che gli incrementi patrimoniali contestati dall'Ufficio siano in effetti stati sostenuti proprio con quegli specifici redditi esenti o già tassati all'origine.

La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze

Con la sentenza citata, n. 1119 del 6 ottobre 2014, la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, in primo luogo, ha affermato la corretta applicazione da parte dell'Ufficio degli indici di capacità contributiva di cui al D.M. 10/9/1992.

Osservano infatti i giudici *“L'accertamento prende in esame i beni significativi in riguardo all'incremento patrimoniale e cioè alla necessità di un certo reddito per acquistare certi beni, reddito che si presume esistere nella disponibilità del contribuente, salvo fornire prova contraria . Ma l'accertamento ha riguardo anche alla disponibilità patrimoniale per mantenere i predetti beni. Se viene acquistata una autovettura del valore di € 40.000,00 si presume che la persona che l'acquista sia anche in grado di potersela mantenere”*.

Quindi, nel merito, la Commissione di primo grado ha rigettato i ricorsi riuniti dei contribuenti sul presupposto che non fosse stato assolto l'onere probatorio gravante sugli stessi.

In particolare i giudici hanno osservato come *“L'onere probatorio a carico del contribuente, come prevede l'art. 38 DPR 600/73, consiste non nella dimostrazione del possesso di redditi astrattamente idonei all'acquisto di un bene, ma nel fatto che gli incrementi patrimoniali contestati dall'ufficio siano in effetti stati sostenuti con quegli specifici redditi esenti o già tassati all'origine”*.

Quindi hanno proseguito rilevando che *“Nel caso i contribuenti hanno dedotto solo il preteso possesso di redditi che assumono sufficienti ma non hanno mai neppure allegato né che proprio quei redditi erano stati impiegati per affrontare la " spese per incrementi patrimoniali "recuperata a tassazione dall'Ufficio né, soprattutto, che quegli stessi redditi erano " esenti " da imposta o erano stati già assoggettati " a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta". Nel caso che ci occupa, si ripete, non esiste alcuna prova che gli incrementi patrimoniali contestati siano sostenuti con i redditi derivanti dalla vendita del terreno o dalle donazioni”*.

Conclusioni

La pronuncia della Commissione di Firenze si inserisce nel solco di un'ampia giurisprudenza in materia di vecchio redditometro, che, in merito all'onere probatorio gravante sul contribuente circa l'acquisto ed il mantenimento di beni incoerenti con i redditi dichiarati, richiede un assolvimento puntuale.

In conseguenza di ciò non è sufficiente per il contribuente dare la dimostrazione della disponibilità di somme anche ingenti sui propri conti correnti, essendo piuttosto necessaria la prova puntuale che all'acquisto di un bene o il mantenimento dello stesso avviene per il tramite delle predette somme.

Occorre, in altre parole, la prova del nesso eziologico tra tali redditi e gli incrementi patrimoniali contestati.

Tale interpretazione è stata precisata anche dalla Cassazione con la sentenza 6813/2009.

In tale frangente i giudici di legittimità hanno rigettato il ricorso dei ricorrenti, rilevando come *“Nel caso i contribuenti hanno dedotto solo il preteso possesso di redditi che assumono sufficienti ma non hanno mai neppure allegato nè che proprio quei redditi erano stati impiegati per affrontare la "spesa per incrementi patrimoniali" recuperata a tassazione dall'Ufficio nè, soprattutto, che quegli stessi redditi erano "esenti" da imposta o erano stati già assoggettati "a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta".*

In conclusione, pertanto, il contribuente, che voglia contestare il recupero dell'Ufficio, dovrà dare idonea e puntuale prova, non solo della disponibilità di redditi esenti o già tassati alla fonte, ma anche dell'utilizzo di questi per l'acquisto (attraverso quindi i movimenti bancari), o il mantenimento (attraverso quindi una disponibilità protratta nel tempo, ma anche idonee movimentazioni finanziarie) dei beni normativamente individuati quali indici di capacità contributiva.

Infatti, in presenza di dati certi ed incontestati, idonei a determinare la capacità contributiva, il giudice tributario, una volta accertata la effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma deve solo valutare la prova contraria offerta dal contribuente.

E del resto la prova contraria ammessa dal sesto comma del citato art. 38, richiede la dimostrazione documentale non solo della sussistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, ma anche del perdurante possesso di tali redditi da parte del contribuente.

Le conclusioni raggiunte dai giudici di merito nella sentenza citata sono in linea, peraltro, come detto, con la consolidata giurisprudenza della Corte Suprema, la quale, anche con l'Ordinanza n. 21661 del 22 ottobre 2010, ha ricordato come la disciplina dell'art. 38, D.P.R. n. 600/1973 contempla i criteri di rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche e prevede che il controllo della congruità delle stesse venga effettuato partendo da dati certi, utilizzando gli stessi come indici di capacità di spesa per dedurre, avvalendosi di specifici e predeterminati parametri di valorizzazione (cd. redditometro), l'effettivo (o comunque più verosimile) reddito del contribuente.

E' dunque onere del contribuente, ricorda ancora la Corte, contestare il possesso degli indicatori di capacità di spesa e provare, con idonea documentazione, che il maggior reddito determinato, o determinabile sinteticamente, è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti, o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Anche la Sentenza n. 12187 del 26 maggio 2009 della Corte di Cassazione, sez. tributaria, era stata peraltro molto chiara nel sottolineare come *“in tema di accertamento dei redditi, specificamente la*

"disponibilità in Italia o all'estero" di "autoveicoli", nonché di "residenze principali o secondarie", costituisce tra gli altri - ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 2, nel testo applicabile nella fattispecie "ratione temporis" - indubbiamente la sussistenza di "elementi indicativi di capacità contributiva". Pertanto la disponibilità di tali beni, come degli altri previsti dalla norma, rappresenta, quindi, una presunzione di "capacità contributiva" da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 cod. civ., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità la esistenza di una "capacità contributiva".

Ciò posto, allora, il giudice tributario, come giustamente fatto dai giudici della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze nella sentenza sopra citata, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'Ufficio, non ha, come detto, il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il legislatore gli ha conferito, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile, o perché già sottoposta ad imposta, o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma, e, più in generale, che il reddito presunto non esiste, o esiste comunque in misura inferiore (vedi anche Cass. nn. 16284/2007, 19252/2005).

Quindi, poiché le presunzioni poste dal redditometro sono soltanto relative e non assolute, se da una parte la determinazione del reddito, effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto redditometro, non impedisce al contribuente di dimostrare, in modo concreto, che egli possiede un reddito inferiore, dall'altra, l'accertamento effettuato sulla base dell'applicazione del redditometro dispensa l'Amministrazione Finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere.

La normativa attribuisce dunque al contribuente il diritto a superare la presunzione legale (che, per tale motivo, come detto, è da considerarsi relativa), ma, al tempo stesso, impone a carico del medesimo contribuente l'onere di dimostrare che il reddito ricalcolato grazie al redditometro non esiste, o esiste in misura inferiore (vedi anche Cass. 13/02/2009 n. 3568).

Il principio è stato infine riaffermato, anche di recente, dalla Cassazione, con la sentenza n. 8995 del 18 aprile 2014, secondo cui l'articolo 38, sesto comma, del Dpr 600/1973 vecchia versione richiede non la mera prova della disponibilità di redditi esenti, ovvero soggetti a ritenute alla fonte, essendo invece necessario dimostrare che tali redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate.

Si conferma dunque, ancora una volta, la piena validità ed efficacia accertativa dello strumento accertativo.

12 gennaio 2015

Giovambattista Palumbo

Fiammetta Poltronieri