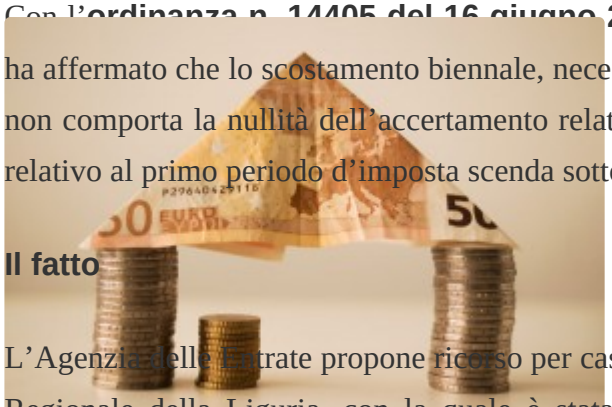
Vecchio redditometro e scostamento biennale

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 7 Ottobre 2016

lo scostamento biennale, necessario per la legittimità del vecchio accertamento sintetico, non comporta la nullità dell'accertamento relativo al secondo periodo d'imposta, anche se l'accertamento relativo al primo periodo d'imposta scende sotto soglia sintetica

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.



Il fatto

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Liguria, con la quale è stata riformata la decisione di primo grado, che aveva solo parzialmente accolto il ricorso del contribuente (rideterminando il reddito netto in misura inferiore a quello sinteticamente accertato dall'Ufficio erariale).

In particolare, "*i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame del contribuente, annullando integralmente l'atto impositivo, hanno sostenuto, da un lato, che, per effetto di una sentenza della C.T.P. di Savona, resa nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso quanto all'anno d'imposta 2007, con la quale il maggior reddito accertato dall'Ufficio era stato 'abbattuto' ad € 30.000,00 (a fronte di € 24.269,00 dichiarati), era venuto meno il presupposto del doppio scostamento di oltre il 25% tra reddito dichiarato e reddito netto sinteticamente accertato e, dall'altro lato, che gli elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio (un appartamento ad uso abitazione principale ed un'autovettura acquistata nel 2007, con un finanziamento bancario per € 60.000,00) erano tali da fare ritenere 'Il reddito presunto ... esente, in relazione all'alloggio per natura dello stesso e per la vettura perché alimentato da indebitamento'*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La sentenza

La Corte prende le mosse dal vecchio dettato normativo di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui quando il reddito determinato sinteticamente si discosta da quello dichiarato per almeno due annualità, l'ufficio può procedere all'accertamento, utilizzando gli indici previsti, a condizione che il reddito così determinato sia superiore di almeno un quarto a quello dichiarato.

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*".

Nota

Se in questi giorni l'attenzione degli operatori è concentrata sul nuovo redditometro, tuttavia, sul versante giurisprudenziale continua ad essere sotto osservazione anche e soprattutto il vecchio redditometro.

Il fondamento normativo di tale tipologia di accertamento si rinveniva nell'art. 38, c. 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 discosta per almeno un quarto da quello dichiarato e tale situazione permane per due o più periodi d'imposta.

Con l'accertamento sintetico, da un fatto noto (ad esempio: il possesso di determinati beni) si risale a quello ignoto (sussistenza di un reddito compatibile).

La presunzione genera, peraltro, l'inversione dell'onere della prova, trasferendo al contribuente l'impegno di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fonda non corrisponde alla realtà, ovvero a darne una diversa valutazione. Il *thema decidendum*, perciò, rimane circoscritto alla questione della sufficienza della

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

prova che il contribuente deve offrire, a dimostrazione del fatto che l'indicatore posto a base della presunzione di maggior reddito non è invece dimostrativo di capacità contributiva.

La sentenza che si annota 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*").

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Specificatamente, in ordine al necessario scostamento, appare lucida la posizione assunta dalla CTR di Bologna, con la sentenza n. 88 del 6 ottobre 2009 (ud. del 7 luglio 2009, Sez. IV): è necessario lo scostamento biennale ma non è necessario che le annualità debbano essere vive, non accogliendo le doglianze di parte, secondo cui andavano presi in considerazione due anni consecutivi, nel caso in esame il 1998 e il 1999, ma il 1998 non poteva essere accertato perché prescritto il termine a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria. Invece, per i giudici bolognesi, non è condivisibile la sentenza di primo grado "*che ritengono non sussistere, nel caso in esame, i presupposti per assoggettare la contribuente ad accertamento sintetico in quanto risulterebbe carente il requisito richiesto dall'art. 38, comma 4, D.P.R. 600/73, ossia che il Reddito accertabile sinteticamente sia superiore almeno di un quarto rispetto a quello dichiarato per due o più periodi. I primi Giudici hanno condiviso la tesi della contribuente che invoca l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio poiché l'anno 1998 era caduto in prescrizione ed era, pertanto, accertabile il solo 1999. Questa Commissione da una diversa lettura della norma in questione e ritiene che il raffronto fra le due annualità consenta la valutazione e che la difformità quantitativa emersa permetta all'Ufficio di attivarsi per l'annualità effettivamente oggetto di accertamento e non si estenda a periodi diversi. Ininfluente, pertanto, se nel 1998 siano stati prodotti redditi esenti o che non sia più possibile sottoporlo a tassazione. E' infatti, sufficiente, secondo questo Collegio, che la difformità sussista, a prescindere dalla possibilità di intervenire in rettifica a quel determinato anno d'imposta*".

Sul punto 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 vedi C.M. n. 12/2010.

7 ottobre 2016

Gianfranco Antico

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D