
Accertamento sintetico e spese per incrementi patrimoniali: a chi spetta l'onere della prova

di [Luigi Risolo](#)

Pubblicato il 12 Settembre 2017

è legittimo l'accertamento sintetico fondato sulle spese sostenute dal contribuente a titolo di pagamento delle rate del mutuo e di gestione di un'autovettura non comprovate da provviste finanziarie documentabili fiscalmente

Il fatto

Nell'Ordinanza in esame viene disciplinata una fattispecie di particolare rilevanza: l'onere della prova a carico del contribuente utile a superare le presunzioni dell'Amministrazione Finanziaria in tema di "*indici della capacità contributiva*".

La questione non solo è di particolare importanza ma anche di interesse diffuso dal momento che riguarda, come nel caso di specie, una persona fisica esercente un'attività d'impresa (nella forma di ditta individuale).

L'oggetto della questione parte da un avviso di accertamento relativo ad Irpef dell'anno 2008 notificato e fondato sull'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973: in buona sostanza si tratta di un "*accertamento sintetico*" per maggiori redditi non dichiarati dal contribuente e desunti dall'Ufficio sulla base degli indici di capacità contributiva.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva le doglianze del contribuente annullando in toto l'avviso di accertamento.

L'Agenzia delle Entrate propose appello ottenendone una vittoria, poiché l'adita Commissione Tributaria Regionale riformava integralmente la decisione del Giudice di primo grado.

A tal punto, il contribuente persona fisica propone ricorso per Cassazione sulla base di un solo motivo: violazione dell'art. 38 (accertamento sintetico) del D.P.R. n. 600 del 1973 poiché il giudice di merito aveva ritenuto inidonee le prove, dal ricorrente, fornite ed allegate.

L'Accertamento sintetico e l'onere della prova

L'accertamento sintetico è disciplinato dal citato art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, tenendo conto del fatto che la sua attuale versione è in vigore dal 31 Maggio 2010 per effetto delle modifiche di cui al D. L. n. 78 del 2010 (convertito, poi, con la Legge n. 122 del 2010).

Attraverso tale istituto, l'Amministrazione Finanziaria può procedere alla rettifica delle dichiarazioni dei redditi presentate dalle persone fisiche qualora il reddito complessivo dichiarato risulti inferiore a quello effettivo oppure non sussistano o non spettino, in tutto o parzialmente, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta esposte nella dichiarazione.

La rettifica del reddito viene fatta con un unico atto con riferimento all'IRPEF ma, tuttavia, deve avere dei riferimenti analitici relativi alle seguenti tipologie di redditi: fondiari, di capitale, di lavoro, d'impresa e redditi diversi (art. 6, D.P.R. n. 597 del 1973).

Inoltre, l'Ufficio può desumere l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei redditi dichiarati mediante il confronto con dichiarazioni dei redditi relative agli anni precedenti oppure mediante l'acquisizione di dati e notizie sulla base di presunzioni semplici purchè gravi, precise e concordanti, fatte salve le procedure di legge in tema di "*redditi determinati in base alle scritture contabili*" (art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973).

L'Ufficio, indipendentemente, dalle disposizioni in tema di:

- rettifica della dichiarazione presentata da persona fisica nel caso di redditi inferiori rispetto a quelli effettivi o per indebita usufruzione di deduzioni o detrazioni fiscali totali o parziali;
- rettifica prodotta con un unico atto agli effetti dell'Irpef ma con indicazione analitica alle varie categorie di redditi;
- desumibilità dell'incompletezza, falsità ed inesattezza dei dati inseriti nella dichiarazione dei redditi, mediante confronto con le dichiarazioni relative agli anni precedenti e da dati e notizie di

cui all'art. 37 del D.P.R. n. 600 del 1973, a patto che siano gravi, precise e concordanti;

- rettifica della dichiarazione dei redditi sulla base delle scritture contabili (art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973);

può sempre determinare in via sintetica il reddito complessivo del contribuente tenendo conto delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta a meno che egli non provi che il relativo finanziamento sia avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nel reddito d'imposta oppure con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

La determinazione sintetica può essere anche fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi della capacità contributiva mediante elementi di calcolo statistico cioè attraverso l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze pubblicato a cadenza biennale.

Resta sempre la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto dedotto ed accertato dall'Amministrazione Finanziaria.

La determinazione in via sintetica del reddito complessivo così come sancito dalla presente normativa può essere ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile sia almeno superiore di almeno un quinto di quello dichiarato.

È rivelante sottolineare pertanto che: l'onere della prova non può esaurirsi in una semplice illustrazione dei motivi del ricorso poiché, come richiamato dai Giudici nella presente Ordinanza, tale eccezione del contribuente viene ritenuta inammissibile.

La decisione della Suprema Corte

Come rimarcato nell'ultimo periodo del precedente paragrafo, la Corte, dichiara l'inammissibilità dell'eccezione svolta dal contribuente nella memoria depositata poiché essa si limita solo ad illustrare i motivi del ricorso.

Quanto all'unico motivo di ricorso, ovvero la violazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, la Suprema Corte non accoglie la doglianza del contribuente ricorrente in quanto la sentenza della C.T.R., ed impugnata per Cassazione, appare conforme ai principi espressi dalla stessa Corte e già richiamati nella precedente Sentenza n. 5365 del 2014 laddove (in tema di applicazione del citato art. 38) viene stabilito che il **metodo di accertamento sintetico prevede due aspetti fondamentali**:

- **possibilità di presumere** il reddito complessivo netto in base al metodo induttivo fondato sugli indici della capacità contributiva fondato anche sui consumi (disponibilità di determinati beni o servizi e spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento);
- **presunzione del reddito complessivo** in base alle “*spese per incrementi patrimoniali*” (spese elevate per l'acquisto di beni destinati ad incrementare nel tempo il patrimonio del contribuente).

Infatti, come accaduto nel caso di specie (trattato nella presente Ordinanza della Suprema Corte), è stato proprio il tema del “*sostenimento dei costi e relativa capacità finanziaria al loro sostenimento non dimostrata*” a legittimare l'azione accertativa dell'Amministrazione Finanziaria.

Di conseguenza, il pagamento delle rate di un mutuo possono essere una prova contro il contribuente qualora non riesca a dimostrare la provenienza, legittimata sotto il profilo fiscale (dichiarativi) delle risorse finanziarie necessarie al loro sostenimento. Stessa cosa accade qualora un imprenditore o una persona fisica non dimostri l'inerenza tra il sostenimento dei costi di gestione di un'autovettura e le effettive capacità finanziarie.

La Corte, pertanto, ritiene legittimo il pronunciamento della C.T.R. fondato sul fatto che il contribuente non aveva prodotto alcuna prova volta a dimostrare la natura della fonte delle “*provviste finanziarie*” impiegate per il sostenimento dei menzionati costi.

Il ricorso del contribuente, dunque, viene rigettato con la condanna a carico del contribuente-ricorrente alle spese di giudizio con l'ulteriore versamento del contributo unificato.

Il raddoppio delle spese di contributo unificato

Nell'Ordinanza in questione, risalta un ulteriore aspetto rilevante consistente, per l'appunto, nel cosiddetto "raddoppio delle spese di contributo unificato" nel caso di rigetto del ricorso per Cassazione a norma dell'art. 13, cc. 1-bis e 1-quater del D.P.R. n. 115 del 2002.

L'attuale contenuto della norma è in vigore dal 13 Settembre 2014 per effetto delle modifiche intercorse con il D.L. 12/09/2014 n. 132, art. 19 ed il comma 1 quater sancisce che "*quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale*".

Inoltre, il contributo unificato "*è aumentato della metà per i giudizi di impugnazione ed è raddoppiato per i processi dinanzi alla Corte di cassazione*" (comma 1-bis).

Il giudice dà atto nel provvedimento (sentenza, in questo caso) della sussistenza dei presupposti per il raddoppio dell'importo da versare (contributo unificato) e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito in cancelleria dello stesso.

Di conseguenza, il vaglio di un ricorso in appello o per Cassazione richiede un'attenta valutazione sui presupposti e sulla convenienza.

12 settembre 2017

Luigi Risolo