

Il commercialista telematico

LA GIURISPRUDENZA DI MERITO SUL REDDITOMETRO

a cura di Concetta Pagano

Il rilancio del redditometro attraverso il D.L. n.112/2008 impone agli operatori un'attenta riflessione sulla giurisprudenza che si è formata in questi anni.

Al di là degli aspetti relativi alla costituzionalità della norma, ormai non messa più in dubbio, è possibile individuare almeno tre filoni giurisprudenziali: il primo concerne la legittimità del dettato normativo; il secondo investe l'applicazione retroattiva dei decreti ministeriali; il terzo si incentra sulla problematica dell'onere della prova.

In questo nostro intervento vogliamo fermare la nostra attenzione solo sulle sentenze di merito, cioè quelle più vicine al territorio, che spesso mettono in luce aspetti di particolare interesse.

Legittimità del dettato normativo

Dec. n. 1390 del 7 gennaio 1980 della Comm.
Trib. I gr. di Belluno

“Il ricorso all'accertamento sintetico.....è da ritenersi ammissibile allorché il reddito complessivo, determinato sia in base alle indicazioni fornite dal contribuente sia in base a quelle raccolte dall'Ufficio, appaia inferiore a quello fondatamente attribuibile al contribuente in base ad elementi e a circostanze di fatto certi. Va anche affermato che nessun rilievo può essere attribuito in questa sede al riferimento ai redditi dichiarati dal 1967 al 1973, cioè in epoca antecedente al periodo oggi in questione. A parte il differente potere di acquisto della moneta ed il diverso sistema di accertamento e di definizione dei redditi, se anche in quegli anni vi fosse stata una - non dimostrata - evasione, in questa sede non ne va tenuto conto essendo oggi in contestazione un diverso periodo di imposta per gli stessi motivi per cui, dovendo giudicare se un imputato ha commesso o meno un reato, non è lecito fare riferimento a presunti reati anteriori”. Il punto centrale della questione è che il contribuente non è stato in grado di dimostrare la spesa per il mantenimento proprio e della famiglia, rispetto ai redditi dichiarati.

Il commercialista telematico

Dec. n. 7982 dell' 11 ottobre-16 novembre 1983
della Comm. Trib. II gr. di Roma

Viene accolta “la censura concernente il difetto di motivazione, attribuito all'avviso di accertamento e alla decisione di I grado che lo ha confermato, in quanto dalle risultanze in atti non emergono elementi e giustificazioni tali da sostenere l'operato dell'Amministrazione finanziaria”. Nel caso in esame i giudici non ritengono “corretto sul piano logico-giuridico il ragionamento seguito dall'Ufficio e dalla Commissione tributaria di I grado, che da un'isolata operazione patrimoniale (sottoscrizione di azioni) per un importo consistente hanno dedotto sic et simpliciter una notevole capacità contributiva apprezzabile ai fini dell'Irpef e della Ilor. Ciò sia perché i termini presi in considerazione non sono omogenei e correlabili (una cosa è l'investimento e altra il reddito), sia perché dalla compiuta sottoscrizione delle azioni, peraltro non collegata né al reddito del contribuente, né ad altri fatti indici rivelatori, non può evincersi, secondo il principio dell'id quod plerumque accidit, il possesso di un notevole ammontare di reddito (che è il presupposto genetico della pretesa tributaria avanzata), ma semmai disponibilità di risorse accantonate nel tempo o, secondo il ricorrente, reinvestimento di capitale disinvestito”.

Dec. n. 371 del 24 ottobre – 14 novembre 1985
della Comm. Trib. II gr. di Piacenza

Il Collegio ritiene corretto e legittimo l'operato dei giudici di primo grado e che esistono i presupposti per la determinazione del reddito sintetico. Infatti, “l'Ufficio ha spiegato le specifiche ragioni che l'hanno indotto a derogare dal principio di analiticità sopraindicato e applicare il quarto comma art. 38/600 e D.M. 21 luglio 1983; ha spiegato l'Ufficio la maggior capacità contributiva superiore a quella della determinazione analitica, non tanto riferendosi al comportamento esteriore del contribuente, bensì evidenziando elementi idonei a rivelare la reale disponibilità per il contribuente di un reddito superiore a quello attribuibile in base alla ricostruzione analitica”.

Dec. n. 785 del 26 ottobre – 16 novembre 1985
della Comm. Trib. II gr. di Voghera

“Non è indispensabile che sempre e necessariamente ricorrano proprio quegli elementi indicativi elencati nella normativa del cosiddetto redditometro. Infatti bene può procedersi all'utilizzazione del criterio dell'accertamento sintetico ancor quando non sussistano i predetti elementi indicativi, ove tuttavia si sia in presenza di una situazione che, secondo l'id, quod plerumque accidit, ossia nel quadro di una normale e tipica fenomenologia, riveli incontrovertibilmente (ed in ciò può tradursi anche il concetto di elementi di fatto certi) l'assoluta inverosomiglianza dell'entità

Il commercialista telematico

del reddito dichiarato. In altri termini, allorché, alla luce delle nozioni di comune esperienza, si possa giudicare assolutamente difforme dalla realtà effettiva il reddito dichiarato, ricorre per sempre l'ipotesi che giustifica l'accertamento sintetico, anche al di là ed indipendentemente dai cosiddetti coefficienti presuntivi di reddito di cui al D.M. 21.8.1983. E siccome nel caso in esame il ricorrente pretende, in ultima analisi, di essere vissuto nel 1978 con una disponibilità reddituale di circa L. 10.000 mensili, senza che peraltro abbia dimostrato minimamente altre disponibilità provenienti da terze persone o da redditi esenti da tasse (ad esempio non prova di essere stato convivente del nucleo familiare di origine e che questo abbia provveduto alle sue esigenze primarie), debesi concludere che, con certezza, egli abbia sopperito alle anzidette esigenze con un proprio reddito”.

**Dec. n. 35 del 5 novembre 1987, dep. il 19
gennaio 1989 della Comm. Trib. II gr. di
Cosenza**

L'ufficio, avendo riscontrato l'esistenza delle condizioni per procedere all'accertamento sintetico nei confronti di uno studente universitario proprietario di beni mobili ed immobili - ma a totale carico dei genitori - ha *"l'obbligo di ricostruire il reddito di tutti i componenti il nucleo familiare, rilevando dalle dichiarazioni dei redditi prodotte, i redditi da questi dichiarati e valutando, con riferimento al reddito complessivo determinato", se sussistono "ancora le condizioni per il ricorso all'accertamento sintetico" . "La manifestazione di ricchezza esternata dal ricorrente" deve "quindi essere verificata anche in relazione alle dichiarazioni prodotte dai genitori di cui era a carico e che provvedevano al suo sostentamento".*

**Dec. n. 10292 del 28 maggio 1988, dep. il 31
maggio 1988 della Comm. Trib. I grad. di Aosta**

In sede di determinazione sintetica del reddito, l'Ufficio non può limitarsi ad una equazione astratta e meccanica, ma deve vagliare e ben considerare le varie situazioni di ciascun contribuente, al fine di accertare la effettiva validità di quegli indici presi in considerazione per la valutazione sintetica, nonché corre l'obbligo di appurare se dette manifestazioni scaturiscono da fonti di redditi esenti o che hanno assolto l'imposta alla fonte. *“L'operazione attributiva di un reddito calcolato con i moltiplicatori ministeriali non risponde ad un iter logico-giuridico meccanico ed astratto, valido juris et de jure e cioè impassibile di contraddizione, ben potendo all'opposto sopportare l'assalto di una prova in contrario". ...“Nella fattispecie è stato considerato sintomo rivelatore di ricchezza, e quindi di reddito assoggettabile a prelievo, il possesso di un autoveicolo (di cilindrata peraltro non esorbitante, e comunque di rilievo economico ben inferiore ad un panfilo o ad una casa di campagna, a cui l'assimilazione legislativa pare*

Il commercialista telematico

piuttosto temeraria), assunto a spia di un tenore di vita ben più alto di quello riconosciuto dal contribuente con la sua dichiarazione”.... “ Esaurienti paiono le motivazioni addotte dal contribuente per giustificare il possesso del bene in questione, ottenuto attraverso la permuta di altri mezzi (dichiarazione resa in udienza rimasta incontestata dall'Ufficio, il quale ha anzi riconosciuto che mai lo S. ha disposto di più di un'autovettura per volta), tramite il rilascio di effetti cambiari (che anni dopo dovevano ancora essere onorati, stante il costo del mantenimento risultato superiore alle possibilità del titolare: v. dichiarazione pregiudiziale del ricorrente) ed infine con l'impiego del denaro liquido ricavato da accantonamenti realizzati in epoca precedente (v. atti introduttivi). Giustificazioni tutte accettabili secondo lo id quod pletumque accidit, posto che, nell'attuale andamento della circolazione delle ricchezze, il possesso di un'auto di una certa potenza, oltre a rispondere ad un desiderio di status simbol non sempre commendabile, può obbedire, agli occhi del consumatore, all'appagamento di un antico sogno per cui merita approfondire sacrifici per un certo tempo”.

Dec. n. 1098 del 28 ottobre 1988, dep. il 9 novembre 1988 della Comm. Trib. II gr. di Treviso

Allorché non vi sia prova della provenienza della disponibilità di titoli da redditi precedentemente accumulati (potendo derivare da smobilizzi e reinvestimenti, da investimenti resi possibili mediante utilizzo di interessi e rendimenti, da successione, ecc.), può al massimo sussistere una presunzione, dalla quale peraltro non è legittimo desumere l'esistenza di redditi per vari anni. La determinazione con metodo sintetico è corretta solo se si fonda sui fattori che, pur non fornendo una prova diretta, sono però sintomo evidente della produzione di un determinato reddito. Gli investimenti non possono rientrare tra i fattori utilizzabili per il metodo sintetico stante il carattere patrimoniale dell'operazione di investimento.

Dec. n. 969 del 4 marzo 1989, dep. il 28 marzo 1989 della Comm. Trib. II gr. di Matera

L'effettuazione di una operazione di investimento patrimoni può, in linea di massima, giustificare la determinazione sintetica del reddito, in base all'art. 38, comma 4 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ma basandosi la presunzione su valori di probabilità e non di certezza, e dato, al soggetto destinatario dell'accertamento, prima ancora che offrire la prova contraria alla presunzione, dimostrare la inattendibilità del giudizio probabilistico sul quale si fonda la presunzione medesima.

“Seppure, infatti, è esatto che l'operazione di sottoscrizione di un programma di investimenti non è indice esclusivamente dell'esistenza di un reddito prodotto nell'anno, non può, però, escludersi neppure che una tale disponibilità possa

Il commercialista telematico

derivare anche dall'esistenza di un reddito e sia sufficiente per fondare su tale elemento una determinazione sintetica del reddito, essendosi, in proposito, venuto affermando dalla nostra prevalente giurisprudenza di legittimità il principio secondo cui, in tema di prova per presunzioni, non occorre che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da fare apparire l'esistenza del fatto ignoto, come l'unica conseguenza possibile dei fatti accertati in giudizio, secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva, bastando, invece, che l'operata inferenza sia effettuata alla stregua di un canone di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza, colte dal giudice per giungere all'espresso convincimento circa tale probabilità di sussistenza e la compatibilità del fatto supposto con quello accertato (in tal senso, cfr. Cass. 10 giugno 1987, n. 5052; idem, 4 maggio 1985, n. 2790; idem, 22 agosto 1984, n. 4671)". Nel caso di specie, " l'Amministrazione, nel presupposto che il resistente avesse effettuato, tra il febbraio ed il marzo del 1981, operazioni di investimenti mobiliari in preziosi, per un ammontare di 550 milioni di lire, ha accertato, in via deduttiva, ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nei confronti dello stesso un maggior reddito, in una misura pari all'investimento che si afferma essere stato effettuato, scaglionandolo, per 60 milioni di lire, con riferimento all'anno 1979, per 220 milioni di lire, con riferimento all'anno 1980 e per 270 milioni di lire, con riferimento all'anno 1981. Senonché, in opposizione all'accertamento suddetto, l'attuale resistente, mentre ha dato congrua dimostrazione della precedente disponibilità di risorse finanziarie da lui disinvestite in occasione degli investimenti mobiliari del febbraio 1981 (si veda, in proposito, la copiosa documentazione allegata al ricorso di I grado e quella allegata alla memoria illustrativa del 30 marzo 1987), ha energicamente contestato, d'altra parte, che l'ammontare degli investimenti in questione sia stato di 550 milioni di lire, indicandolo, invece, in 300 milioni di lire, spiegando, in proposito, fin da quando vennero avviate le prime indagini da parte del Nucleo centrale di Polizia tributaria della Guardia di finanza, che dei quattro moduli di prenotazione di acquisto in possesso dell'Ufficio, soltanto i due recanti la data del 28 febbraio 1981 corrispondevano ad acquisti effettivamente eseguiti mentre gli altri due moduli, rispettivamente, del 20 febbraio e del 1° marzo 1981 rappresentavano delle semplici modalità di pagamento delle operazioni anzidette e supportando le sue affermazioni, in proposito con la produzione di copia della denuncia penale da lui fatta inoltrare, in data 21 novembre 1983, tramite lo studio associato T. di Lugano alla Procura Sottocenerina della stessa città, in ordine ai reati di truffa o di appropriazione indebita per un ammontare di 300 milioni di lire, che, con riferimento alle operazioni di investimento effettuate nel febbraio 1981, si affermavano commessi dal legale rappresentante della G.K. S.A. di Lugano, P.R., nonché con la produzione di copia della dichiarazione giurata resa al Pretore di Roma il 30 gennaio 1986 dal sig. P.F., che nella sua qualità di consulente finanziario, aveva partecipato alle trattative sfociate poi nelle operazioni di investimento del 28 febbraio 1981, dichiarazione dalla quale rimane confermata la circostanza che l'ammontare effettivo degli investimenti in questione fu di circa 300 milioni di lire. Com'è agevole, quindi, rilevare dalle considerazioni che si sono venute esponendo, l'Avv. M.T. non si è limitato ad una generica contestazione dell'astratta attendibilità del genus di argomentazioni cui appartiene quella utilizzata, nella specie, dall'Ufficio, in ordine alla riferibilità della disponibilità economica impiegata nella spesa ad un

Il commercialista telematico

reddito prodotto negli anni in contestazione ma ha offerto una cospicua serie di elementi, come quelli in avanti illustrati, idonei, prima ancora che a costituire una efficace prova contraria alla presunzione posta dall'Ufficio, a dimostrare la inattendibilità del giudizio probabilistico sul quale fonda la presunzione medesima”.

Dec. n. 39 del 3 aprile 1989, dep. il 26 maggio 1989 della Comm. Trib. II gr. di Piacenza

L'avviso di accertamento sintetico è da considerarsi illegittimo quando l'ufficio prima di effettuare la rettifica non ha svolto le indagini necessarie onde accertare la fondatezza della sua pretesa, e non ha chiesto, al contribuente, l'eventuale documentazione idonea a provare che il maggior reddito presunto trova la fonte in attività esenti. *“In ogni caso risulta provato che il maggior reddito conseguito dal contribuente nell'anno 1978 sia derivato da reddito assoggettato a ritenuta alla fonte. L'avviso di rettifica dell'Ufficio, è pertanto censurabile ed illegittimo anche perché i beni spia di ricchezza indicati dal D.M. 21/07/83 non possono identificarsi in quelli posseduti dal contribuente, costituiti da una vecchia automobile e da una modesta abitazione ubicata in montagna”.*

Dec. n. 758 del 23 novembre 1990, dep. il 17 dicembre 1991 della Comm. Trib. II gr. di Ravenna

L'accertamento sintetico trova la sua razionale giustificazione, ai fini della individuazione della capacità contributiva, non tanto nella spesa occorrente per l'acquisto dei beni, quanto in quella necessaria per il loro godimento; la nozione di disponibilità, di cui all'art. 2 dello stesso D.P.R. n. 600/1973, non si identifica perciò con la proprietà dei beni, ma con il loro godimento ed uso, diretto od indiretto, e con la sopportazione dei relativi costi. *“La spesa, ai fini della individuazione della capacità contributiva, non è tanto quella sostenuta per acquisire la proprietà del bene quanto quella occorrente per farne uso. Oltretutto, nel caso in esame, la contribuente non ha né sopportato la spesa iniziale per l'acquisto del bene né sostenuto quelle successive per il suo utilizzo, circostanza che è stata accertata e riconosciuta dalla stessa Commissione tributaria di I grado per la quale è fuori discussione che la disponibilità stessa era da attribuire ad altri e ciò è confermato anche dal fatto che la ricorrente non è mai stata in possesso di patente nautica né dei requisiti (età, nozioni tecniche) per poter utilizzare un tale potente mezzo (imbarcazione tipo Off-Shore con due motori da 280 HP) e che, pertanto, avrebbe dovuto comportare la nullità dell'avviso di accertamento”.* A questa eccezione i giudici rispondono, evidenziando che occorre fare riferimento alla disponibilità dei beni e servizi, e *“nella fattispecie in esame è incontestabile ed incontestato che il bene sia di proprietà dell'appellante, come è ugualmente incontestabile ed incontestato che essa, di fatto, non ne sia la utilizzatrice né*

Il commercialista telematico

diretta né indiretta, ma solo come riconosce lo stesso ufficio, un prestanome. Ne è riprova la documentazione prodotta che testimonia come tutte le spese, anche quella risalenti alla proprietà, siano state sostenute dal Sig. T.R. (assicurazione, canone radio, revisione Rina, riparazioni, manutenzioni ect. ...). In sostanza la appellante, per le ragioni anzidette (impossibilità tecnica e fisica) non solo non utilizzava direttamente la imbarcazione ma neppure la faceva utilizzare poiché, a prescindere dalla titolarità formale, non ne aveva la disponibilità. Ne consegue che viene a cadere il presupposto giuridico e di fatto sul quale si fonda l'accertamento che, pertanto, come avrebbe dovuto fare i primi Giudici, cui erano ben note tali circostanze, deve essere annullato”.

Dec. n. 391 dell'8 marzo 1993, dep. il 29 marzo 1993, della Comm. Trib. I gr. di Salerno, Sez. I

Qualora esistano elementi di fatto certi, idonei a far fondatamente presumere l'inadeguatezza del reddito dichiarato dal contribuente rispetto al suo tenore di vita, l'ufficio può legittimamente determinare il reddito complessivo netto. Resta a carico del contribuente l'onere di provare che il maggior reddito sinteticamente determinato è costituito da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o provenienti da disinvestimenti patrimoniali. *“Non v'è dubbio che i presupposti utilizzati dall'ufficio sono indice sicuro di capacità contributiva (possesso di due autovetture e loro utilizzazione; possesso di due immobili in zona peraltro di discreto livello di tenore di vita), che, posti in relazione ad un modesto reddito dichiarato di soli fabbricati, rendono di certo incongruente quest'ultimo e pienamente legittimo quello accertato sinteticamente dall'ufficio in maniera anche corretta quanto alla sua determinazione. L'atto impositivo, pertanto, merita integrale conferma, atteso che, in ordine all'operatività anche dell'ultimo comma, dell'art. 38, del D.P.R. n. 600/1973, nessuna prova è stata fornita dal contribuente circa l'appartenenza del maggiore reddito accertato a categorie di reddito diverse da quella di capitale”.*

Dec. n. 95 del 25 marzo 1994, dep. l'8 aprile 1994, della Comm. Trib. I gr. di Grosseto, Sez. II

Non è fondato l'accertamento sintetico che si basi solo sull'ammontare della spesa minima per il mantenimento della famiglia, specie allorché risulti che alla fine dell'anno precedente il contribuente abbia chiesto al Tribunale l'ammissione al concordato preventivo per la ditta individuale di sua proprietà e risulti altresì che nell'anno precedente costui avesse stornato notevoli attività dalla ditta stessa per far fronte ai suoi impegni.

Il commercialista telematico

Dec. n. 1724 del 21 ottobre 1995, dep. il 6 novembre 1995, della Comm. Trib. II gr. di Matera, Sez. I

Le presunzioni introdotte dal D.M. 21 luglio 1983, pur costituendo presunzioni legali di natura regolamentare, in quanto traenti fondamento dalla delega contenuta nell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, non apportano tuttavia alcuna limitazione al diritto del contribuente di contestare la congruità della quantificazione reddituale operata dagli uffici sulla base delle determinazioni ministeriali.

Sent. n. 212 del 30 giugno 1999, dep. il 5 luglio 1999, della Comm. Trib. Reg. di Potenza, Sez. I

I dati certi posti dall'ufficio a base della determinazione sintetica del reddito, individuati nel possesso del contribuente di due abitazioni, di una autovettura a benzina di 13 HP e sull'acquisto di un fabbricato e, quindi, nella esistenza del duplice scostamento di tempo e di misura del reddito dichiarato rispetto al reddito attribuibile in base ai coefficienti, legittimano la rettifica della dichiarazione.

Sent. n. 56 del 13 marzo 2000, dep. il 30 gennaio 2001, della Comm. Trib. Reg. di Torino, Sez. XXXI

È illegittimo l'accertamento sintetico in assenza delle condizioni previste dall'art. 38, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: la presenza di elementi e circostanze di fatti, e non la presenza di elementi indicativi di capacità contributiva. Il contribuente percepiva negli anni in esame reddito di lavoro dipendente e non sono stati considerati redditi del coniuge a carico del ricorrente, ed inoltre è stato dimostrato che vi sono stati da parte dell'Ufficio errori nei conteggi per la quantificazione dell'alloggio di Torino. Quindi i conteggi risultano erronei e non idonei a supportare la pretesa tributaria. Ed ancora l'Ufficio ha sbagliato ad assumere l'investimento patrimoniale come valore: l'acquisto dell'autovettura di classe media dotata del dispositivo "servifrizione" deve essere considerato necessità a poter meglio supplire alle limitazioni funzionali del contribuente e non già alla propria capacità reddituale.

Il commercialista telematico

Sent. n. 68 del 20 marzo 2001, dep. il 3 maggio 2001, della Comm. Trib. Prov. di Avellino, Sez. IV

La pretesa che il reddito sinteticamente determinato sia ridotto di una quota del 25 per cento non è fondata. Tale riduzione, infatti, serve solo a determinare lo scostamento tra il reddito accertato ed il reddito dichiarato, onde verificare la sussistenza dei presupposti per l'attribuzione di quello sintetico. Ove il contribuente fornisca dimostrazione che nell'anno d'imposta in esame faceva parte del nucleo familiare del padre, l'atto d'accertamento deve prendere in considerazione il reddito complessivo di tale nucleo familiare e non esclusivamente il suo.

Sent. n. 45 del 10 dicembre 2002, dep. il 6 giugno 2003, della Comm. Trib.Reg. di Bari, Sez. IV

Il cd. sintetico può essere applicato solo dopo che l'ufficio abbia dimostrato, con valide presunzioni semplici, tratte da elementi e circostanze di fatto certe, un maggior reddito che si discosti per almeno un quarto da quello dichiarato. Solo successivamente a tale dimostrazione sarà possibile utilizzare le tabelle ministeriali con le quali quantificare il reddito da accertare in relazione a determinati elementi indicativi di capacità contributiva attribuibili al contribuente. Ne consegue che la ricostruzione del reddito non può essere fatta sic et simpliciter sulla base di un unico elemento di capacità contributiva in quanto il decreto ministeriale non indica i motivi per i quali si giunge alla determinazione di un dato reddito con la conseguenza che non si potrebbero opporre argomenti o prove per combattere la pretesa tributaria. Tale interpretazione rende ragione del perché il legislatore abbia utilizzato nel comma 4 termini distinti considerando *elementi e circostanze di fatto certi* nel primo periodo ed *elementi indicativi di capacità contributiva* nel secondo periodo. Detti termini sono concettualmente diversi e non possono essere accomunati, salvo sostenere arbitrariamente che il legislatore, per indicare lo stesso significato nell'arco di poche parole, abbia voluto utilizzare termini diversi. Ne consegue che, esistendo due gruppi di elementi, per ognuno occorre individuare la sua funzione. A parere di questa Commissione il legislatore vuole, in definitiva, che l'ufficio dimostri alcuni fatti e poi che, con massime di esperienza, si possa ragionevolmente trarre come conclusione il valore del maggior reddito accertabile. Questo *iter* logico e proceduralmente valido nel caso all'esame non è avvenuto.

Il commercialista telematico

Dec. n. 12 del 3 febbraio 2004, dep. il 19 marzo 2004, della Comm. Trib. Reg. di Roma, Sez. XV

Anche le autovetture vetuste e non funzionanti vanno conteggiate ai fini della applicazione del "redditometro" di cui al D.M. 19 novembre 1992. Nella specie i dati certi, posti a base della determinazione analitica, sono stati individuati nella disponibilità economica del contribuente di 5 autovetture, per ciascuna delle quali sono state determinate le quote di reddito tenendo conto dei coefficienti e delle tabelle del D.M. 19 novembre 1992. Tale determinazione ha rilevato la sussistenza di presunzioni idonee a dimostrare una capacità contributiva più elevata di quella denunciata con la dichiarazione. Risulta, da ciò evidente, la legittimità dell'accertamento sintetico, essendo pacifico che ai fini della legittimità dell'adozione di tale metodo occorre anzitutto riferirsi alla divergenza tra il reddito risultante in base alla determinazione analitica e quello fondatamente attribuibile in base ad elementi certi, i quali debbono essere provati e motivati dall'Ufficio sia con riguardo alla loro esistenza, sia con riguardo alla loro portata argomentativi (Cass. n. 7905/1994). La determinazione di tale reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto redditometro non impedisce al contribuente di dimostrare, in modo concreto, che egli possiede un reddito inferiore, poiché le presunzioni poste dal redditometro sono soltanto relative e non assolute. Il contribuente può dimostrare che il maggior reddito determinato sulla base del redditometro è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta. Il contribuente con il ricorso ha motivato, esclusivamente, sostenendo che le autovetture erano tutte vetuste e solo una funzionante.

Sent. n. 20 del 30 gennaio 2006, dep. il 28 febbraio 2006, della Comm. Trib. Reg. di Roma, Sez. XXVI

Il disposto dell'art. 38, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973 secondo cui "*qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque*" (ora quattro) "*precedenti*", consente di accertare il reddito di un anno tenendo conto solo degli acquisti del quinquennio precedente e non di quelli del quinquennio successivo. A tanto induce l'interpretazione, letterale e logica della citata norma, avallata dalla giurisprudenza di legittimità e di merito secondo cui per definire la capacità contributiva di un soggetto non è possibile altro riferimento che quello delle altre fonti parimenti attuali o a situazioni legate a periodi trascorsi che presentano i connotati della certezza e non a periodi futuri privi notoriamente di tali elementi.

Il commercialista telematico

Legittimità dell'applicazione retroattiva dei decreti ministeriali

Sent. n. 10 del 3 febbraio 1997, dep. il 25 marzo 1997, della Comm. Trib. Reg. di Bologna, Sez. X

E' illegittima l'applicazione retroattiva dei DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 con cui, in applicazione dell'art. 1, comma 1, lettera b), della L. n. 413/1991, sono stati determinati gli indici presuntivi di reddito in relazione agli elementi di capacità contributiva. Infatti, in assenza di previsioni di retroattività contenute nella norma, il potere regolamentare esercitato dal Ministro delle finanze nel 1992 non può che essere esercitato per i periodi d'imposta successivi al 1991.

Sent. n. 10 del 3 febbraio 1997, dep. il 25 marzo 1997, della Comm. Trib. Reg. di Bologna, Sez. X

E' illegittima l'applicazione retroattiva dei DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 con cui, in applicazione dell'art. 1, comma 1, lettera b), della L. n. 413/1991, sono stati determinati gli indici presuntivi di reddito in relazione agli elementi di capacità contributiva. Infatti, in assenza di previsioni di retroattività contenute nella norma, il potere regolamentare esercitato dal Ministro delle finanze nel 1992 non può che essere esercitato per i periodi d'imposta successivi al 1991.

Sent. n. 376 del 12 maggio 1998, dep. il 17 agosto 1998, della Comm. Trib. Prov. di Novara, Sez. VI

E' illegittima l'applicazione retroattiva, agli anni d'imposta 1989 e 1990, degli indici presuntivi di reddito fissati con i DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992, applicativi dell'art 1, comma 1, lettera b), della L. n. 413/1991. La retroattività, stabilita all'art. 5, commi 2 e 3 del D.M. 10 settembre 1992, non trova previsione in alcuna norma di legge e pertanto, visto l'art. 11 delle disposizioni preliminari al cod. civ. tale effetto gli è precluso.

Il commercialista telematico

**Sent. n. 177 del 30 luglio 1998, della Comm.
Trib. Prov. di Treviso, Sez. V**

Mancando una espressa disposizione legislativa che la preveda, non è legittima l'applicazione retroattiva (anni di imposta 1989 e 1990) degli indici presuntivi di reddito fissati con i decreti ministeriali 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992.

**Sent. n. 219 del 22 settembre 1998, della
Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. I**

L'estensione ai periodi precedenti al gennaio 1992 (data di entrata in vigore della L. n. 413/1991) degli indici fissati dai DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 non è prevista da alcuna disposizione di legge, tanto meno dalla norma di autorizzazione (L. n. 413/1991), ma esclusivamente all'art. 5, commi 2 e 3, del D.M. 10 settembre 1992. Ne discende che, ad un decreto ministeriale, quale semplice atto amministrativo e quale normativa subordinata alla legge, non può riconoscersi efficacia retroattiva in quanto ciò costituirebbe una manifesta violazione dell'art. 11 delle preleggi.

**Sent. n. 1040 del 9 novembre 1998, dep. il 27
aprile 1999, della Comm. Trib. Prov. di
Modena, Sez. III**

E' legittima l'applicazione ai periodi antecedenti al 1° gennaio 1992 (data di entrata in vigore della L. 30 dicembre 1991, n. 413) degli indici fissati dai DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992. L'accertamento sintetico, basato sugli indici di capacità contributiva fissati dai DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992, è nullo se il contribuente dimostra con prove di fatto che il maggior reddito accertato non esiste.

**Sent. n. 151 del 18 novembre 1998, dep. il 3
febbraio 1999, della Comm. Trib. Reg. di
Bologna, Sez. I**

È legittima l'applicazione retroattiva dei decreti ministeriali 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 con cui, in applicazione dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, così come sostituito dall'art. 1, comma 1, lettera b), della L. 30 dicembre 1991, n. 413, sono stati determinati gli indici

Il commercialista telematico

presuntivi di reddito in relazione agli elementi di capacità contributiva, in quanto i suddetti decreti si limitano a definire le regole a cui gli uffici devono attenersi negli accertamenti.

Sent. n. 51 dell'8 febbraio 1999, dep. il 2 marzo 1999, della Comm. Trib. Prov. di Treviso, Sez. I

E' illegittima l'applicazione retroattiva dei decreti ministeriali 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 con cui, in applicazione dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, così come sostituito dall'art. 1, comma 1, lettera b), della L. 30 dicembre 1991, n. 413, sono stati determinati gli indici presuntivi di reddito in relazione agli elementi di capacità contributiva. Infatti, in assenza di previsioni di retroattività contenute nella norma, il potere regolamentare esercitato dal Ministro delle finanze nel 1992 non può essere applicato alle pregresse situazioni reddituali (nella fattispecie ai periodi d'imposta relativi agli anni 1989 e 1990).

Sent. n. 179 del 17 giugno 1999, dep. il 23 giugno 1999, della Comm. Trib. Reg. di Potenza, Sez. I

I decreti presidenziali, al pari dei decreti ministeriali emessi in materia di redditometro, ferma la loro impugnabilità in sede di giurisdizione amministrativa al fine di farne valere gli eventuali vizi di legittimità, sono vincolanti per il contribuente al quale è - tuttavia - consentito di fornire la prova - in relazione al carattere di presunzione legale relativa dei decreti ministeriali - diretta a dimostrare l'inapplicabilità nella fattispecie della ricostruzione induttiva del reddito a motivo della peculiarità dalle condizioni di svolgimento della sua attività nel periodo di imposta considerato, che pongono la sua attività al di fuori della situazione di normalità cui hanno - invece - riguardo i parametri classificatori in esame.

Sent. n. 215 del 30 giugno 1999, dep. il 5 luglio 1999, della Comm. Trib. Reg. di Potenza, Sez. I

I decreti presidenziali, al pari dei decreti ministeriali emessi in materia di redditometro, ferma la loro impugnabilità in sede di giurisdizione amministrativa al fine di farne valere gli eventuali vizi di legittimità, sono vincolanti per il contribuente al quale è - tuttavia - consentito di fornire la prova - in relazione al carattere di presunzione legale relativa dei decreti ministeriali - diretta a dimostrare l'inapplicabilità nella fattispecie della ricostruzione induttiva del reddito a motivo della peculiarità dalle condizioni di

Il commercialista telematico

svolgimento della sua attività nel periodo di imposta considerato, che pongono la sua attività al di fuori della situazione di normalità cui hanno - invece - riguardo i parametri classificatori in esame.

**Sent. n. 67 del 2 marzo 2000, della Comm. Trib.
Reg. di Milano, Sez. XXI**

Nessuna norma legislativa consente di applicare retroattivamente i coefficienti del 1992, per cui, nell'assenza totale di espresse indicazioni in tal senso da parte del legislatore, illegittimamente l'Amministrazione finanziaria ha applicato i coefficienti del 1992 per rettificare sinteticamente i redditi per l'anno 1989.

**Sent. n. 51 del 7 marzo 2000, della Comm. Trib.
Reg. di Bologna, Sez. XII**

L'Amministrazione finanziaria non può legittimamente disporre la retroattività dei criteri di accertamento induttivo senza il supporto di una norma avente forza di legge; lo stesso decreto ministeriale introduce difformità di trattamento discriminando tra soggetti già accertati che possono optare per l'applicazione dei nuovi coefficienti in luogo di quelli approvati con D.M. 21 luglio 1983 e gli altri che non hanno questa opportunità.

**Sent. n. 70 del 19 settembre 2000, dep. il 21
novembre 2000, della Comm. Trib. Reg. di
Torino, Sez. XXXVIII**

Poiché la L. 30 dicembre 1991, n. 413, non ne prevede la retroattività, illegittimamente l'Amministrazione finanziaria applica i coefficienti presuntivi da quelli previsti ed emanati con DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992, per rettificare sinteticamente i redditi per gli anni 1989 e 1990.

**Sent. n. 1 del 10 gennaio 2001, dep. il 18
gennaio 2001, della Comm. Trib. Reg. di
Milano, Sez. II**

L'accertamento sintetico non può intendersi applicabile *sic et simpliciter* ad ogni contribuente senza l'esistenza di condizioni specifiche e, quindi, di riscontri e di verifiche delle eventuali altre fonti di reddito attraverso i normali

Il commercialista telematico

canali d'indagine consentiti all'ufficio. Questa Commissione ritiene legittima l'applicazione retroattiva dei DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992, con i quali sono stati determinati gli indici presuntivi di reddito, in quanto i suddetti decreti si limitano a definire le regole cui gli uffici devono attenersi negli accertamenti, e non incidono sulla natura della norma, ma solo sulle procedure da adottare. Nel caso di specie, va considerato che l'ufficio, per accertare il maggior reddito nei confronti della ricorrente, ha evidenziato soltanto gli elementi emergenti dalla dichiarazione dei redditi, e cioè il possesso della casa di prima abitazione e dell'auto. Senza considerare, come prevede la normale procedura, gli altri redditi all'interno del nucleo familiare e l'esame di più periodi d'imposta. *“La Circolare 101/E del 30 aprile 1999 rileva che l'accertamento sintetico non può intendersi applicabile sic et simpliciter ad ogni contribuente, senza l'esistenza di condizioni specifiche e quindi di riscontri e di verifiche delle eventuali altre fonti di reddito attraverso i normali canali d'indagine consentiti agli Uffici. Infatti, secondo la Circolare, la stessa eliminazione dalla dichiarazione dei redditi del prospetto dati e notizie particolari prevista con effetto dal 1994, costituisce un'ulteriore conferma del diverso orientamento assunto dal legislatore nell'impiego del cosiddetto redditometro. Sottolinea poi la Circolare l'esigenza di un suo attento e ponderato utilizzo da parte degli uffici soprattutto nei casi in cui la ricostruzione presuntiva del reddito sia essenzialmente fondata su fatti indici che costituiscono soddisfacimento di bisogni primari, o che sono caratterizzati da elevata rigidità (come le spese per l'abitazione e per i mutui immobiliari). E nella fattispecie, l'incidenza maggiore è data proprio da tali elementi. Risulta infatti sufficiente il possesso della prima casa e di un'autovettura a legittimare l'Amministrazione a procedere ad accertamenti sintetico”.* Ma la ratio dell'art. 4 del D.M. 10 settembre 1992 – per i giudici milanesi – *“ non era certamente questo, in quanto la norma consente all'ufficio di non procedere all'accertamento qualora il reddito sia stato determinato sulla base di uno soltanto degli indicatori considerati nel decreto. Si pensi infatti, in senso oggettivo, all'abitazione che viene ad essere utilizzata come base indice, contravvenendo con ciò al dettato costituzionale. D'altra parte non va disconosciuto che la contribuente ha dimostrato, attraverso i dati ISTAT che il reddito dichiarato dai coniugi è congruo rispetto alle spese per consumi, anche per gli stessi beni presi a base per l'accertamento, rilevate dall'Annuario Statistico Italiano del 1990”.*

Sent. n. 181 del 23 marzo 2001, dep. il 25 settembre 2001, della Comm. Trib. Reg. di Bologna, Sez. XV

Deve ritenersi illegittima l'applicazione dei coefficienti presuntivi di reddito per periodi di imposta anteriori al 1° gennaio 1992 fatta con un mero atto amministrativo senza il supporto di una disposizione avente forza di legge. La materia del contendere riguarda principalmente la legittimità dell'applicazione retroattiva dei coefficienti presuntivi di reddito introdotti dai DD.MM 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 ai sensi della L. n. 413/1991. La L. n. 413/1991, in vigore dal 1° gennaio 1992, ha demandato al Ministero delle finanze il potere di stabilire le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in

Il commercialista telematico

relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva. Questa Commissione rileva che attraverso l'emanazione di un mero atto amministrativo, quale è un decreto ministeriale, l'Amministrazione finanziaria ha disposto la retroattività dei criteri di accertamento induttivo senza il supporto di una disposizione avente forza di legge. In assenza di esplicita previsione legislativa, tale potere dell'Amministrazione finanziaria poteva essere esercitato solo ed esclusivamente per i periodi di imposta successivi al 1991. Il principio di irretroattività è un principio generale del nostro ordinamento e rappresenta una regola essenziale del sistema a cui il legislatore deve attenersi (art. 11 delle disposizioni sulla legge generale: «*la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*»). Tale principio ha trovato anche un suo riconoscimento giuridico con la L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Sent. n. 228 del 17 ottobre 2001, dep. il 30 gennaio 2002, della Comm. Trib. Reg. di Bologna, Sez. XV

È legittimo l'accertamento effettuato sulla base dei coefficienti presuntivi di reddito stabiliti con decreto ministeriali anche se questi vengono utilizzati con effetto retroattivo.

La fonte normativa per l'accertamento sintetico resta il comma 4 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 mentre gli indici di presunzione normativa, fissati dai decreti ministeriali ai fini della loro efficacia, non sono diversi da quelli a presunzione semplice posti a base dell'accertamento e valgono per tutti i periodi d'imposta ancora soggetti ad accertamento. L'ufficio nel fare ricorso agli indici fissati nei decreti non ha prodotto accertamenti illegittimi, così come ritenuti dai giudici di primo grado. Per questa Commissione invece nel merito la ricorrente ha provato che negli anni in discussione ha potuto disporre di un reddito, come si deduce dagli estratti del conto corrente dedotti. Negli estratti, se anche sono presenti saldi costantemente a debito sono state movimentate somme che potevano certamente permettere una capacità di spesa tale da premettere il possesso di beni o servizi senza occultamento di quote di reddito non dichiarato all'Erario. L'ufficio, nei fatti, non ha contestato la natura e la consistenza delle somme transitate nei conti. Non è dato a questa Commissione il potere d'indagine sulle somme transitate sul conto.

Sent. n. 76 dell'11 luglio 2005, dep. l'11 ottobre 2005, della Comm. Trib. Reg. di Roma, Sez. XII

L'applicazione dei coefficienti presuntivi di reddito, di cui al D.M. 10 settembre 1992, ai fini dell'accertamento in rettifica delle dichiarazioni dei redditi presentate dalle persone fisiche, fondata sulla comune esperienza che il possesso di taluni beni si giustifichi attraverso il possesso di redditi adeguati (*id quod plerumque accidit*), determina una presunzione a favore

Il commercialista telematico

dell'Amministrazione finanziaria superabile attraverso la produzione di prova contraria il cui onere incombe sul contribuente.

Onere della prova

Dec. n. 2569 del 30 ottobre 1984 della Comm.
Trib. I gr. di Cremona

Il procedimento logico dell'Ufficio utilizzato per arrivare a quantificare il reddito imponibile è conforme al dettato legislativo derivante dal D.M. 21 luglio 1983. Tuttavia, *“si noti come il ricorrente nelle proprie deduzioni e memorie provi come il reddito del nucleo familiare al quale appartiene, L. 17.519.000, sia superiore a quello determinato sinteticamente dall'Ufficio, L. 16.280.000. La Commissione ha potuto constatare la veridicità di tale affermazione sull'ammontare del reddito del ricorrente e del coniuge; tale constatazione rende inefficaci ai fini della determinazione sintetica del reddito le presunzioni operate dall'Ufficio.... Il contribuente ha provato che uno di tali beni, l'autovettura, è utilizzata all'interno del nucleo familiare da entrambi i coniugi, precisando che la moglie utilizza tale bene per la propria attività di commercio al minuto. Quindi al reddito dichiarato dal contribuente doveva aggiungersi il reddito del coniuge; questi due redditi sommati tra loro sono di un importo superiore al reddito accertato sinteticamente dall'Ufficio, e giustificano la presenza dei beni recuperati dall'Ufficio come indici di maggior capacità contributiva. Si dimostra così che la ricchezza posseduta dalla famiglia era più che giustificata e che la presunzione di maggior reddito era infondata. Pertanto quando si determina la capacità contributiva di un contribuente in via sintetica e gli elementi a cui ci si riferisce fanno capo al nucleo familiare, il raffronto va fatto tenendo presente tutti i redditi dei componenti del nucleo stesso”*.

Dec. n. 209 dell' 8 febbraio 1988, dep. il 16
maggio 1988 della Comm. Trib. di II grad. di
Udine

“Gli stessi propositi di chiarimento, erano già stati formulati dalla parte in sede di ricorso ma le prove esibite successivamente in sede di discussione non sono andate oltre una dichiarazione verbale attestante che i 250 milioni di aumento di capitale, se sono evidenziati in atto notarile, non sono successivamente affluiti nelle casse della S.n.c. D.M. & C., dichiarazione che, unitamente alla precisazione in ordine alla notevole esposizione bancaria della società, non ha evidentemente

Il commercialista telematico

convinto i primi giudici, i quali hanno tratto invece la convinzione che le operazioni economiche elencate dall'Ufficio sono tali invece che dimostrano una capacità di spesa di gran lunga superiore alle fonti reddituali di partecipazione". La Commissione ritiene comunque che "le somme investite non possano essere considerate per il loro intero ammontare nella formazione del reddito complessivo dell'anno in cui ne è avvenuto l'impiego, bensì di ripartire il totale dell'investimento, in quote uguali, tra i cinque periodi d'imposta che partono - a ritroso - da quello in cui l'investimento stesso si è manifestato: un siffatto criterio corrisponde al principio del ciclo quinquennale normalmente previsto dal legislatore tributario e accettato dalla dottrina per la sistemazione economico-contabile dei fatti di carattere pluriennale". Si deve quindi ritenere che al fine della determinazione sintetica del reddito, "deve essere a carico del contribuente la prova contraria che la disponibilità patrimoniale non dipende da redditi prodotti nell'anno o dipende da redditi esenti da imposte o in ordine ai quali sia già stata effettuata la ritenuta alla fonte, in quanto in tema di presunzioni semplici, che l'ufficio finanziario è legittimato ad applicare per l'accertamento sintetico, la relazione fra fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, ma di mera probabilità".

Sent. n. 293 del 10 dicembre 1999, dep. l'11 dicembre 1999, della Comm. Trib. Prov. di Rovigo, Sez. I

Le risultanze di un accertamento sintetico del reddito, fondato su elementi forniti dallo stesso contribuente in risposta alle richieste di informazione avanzate dall'Ufficio, possono essere disattese qualora il contribuente fornisca la prova dell'effettività del reddito dichiarato.

Sent. n. 23 del 3 febbraio 2000, dep. il 17 febbraio 2000, della Comm. Trib. Reg. di Potenza, Sez. I

La presunzione legale correlata ai decreti ministeriali che hanno introdotto i c.d. "coefficienti presuntivi" di reddito, trova fondamento e forma di legittimazione nell'art. 38, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma essa non apporta alcuna limitazione al diritto del contribuente di contestare la congruità della quantificazione reddituale operata dall'ufficio sulla base delle determinazioni ministeriali. Si tratta, in definitiva, di presunzione di natura relativa contro cui il contribuente ha facoltà di fornire prove contrarie atte a dimostrare che, nel caso specifico, alla disponibilità del bene non si accompagna l'entità di reddito determinata in via generale ed astratto dal provvedimento ministeriale.

Il commercialista telematico

Sent. n. 240 del 20 giugno 2006, dep. il 14 settembre 2006, della Comm. Trib. Reg. di Roma, Sez. I

L'acquisto di un immobile di rilevante valore costituisce indizio del possesso di un reddito adeguato nell'anno di riferimento e nei cinque anni precedenti. Tale presunzione può però essere superata attraverso la prova che il contribuente fornisca di aver fronteggiato la spesa con denaro non proprio (nel caso di specie fornito dal coniuge e preso a prestito da un istituto bancario).

Sent. n. 94 del 14 dicembre 2007, dep. il 30 aprile 2008, della Comm. Trib. Reg. di Firenze, Sez. XXIV

Deve essere annullato l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria abbia determinato in via sintetica e tramite l'utilizzo dello strumento del '*redditometro*' nell'ipotesi in cui il contribuente abbia dimostrato in concreto la propria reale ed effettiva capacità contributiva e quella derivante dall'esercizio dell'attività d'impresa.

Concetta Pagano
19 Settembre 2008